

ED LUIZ FERRARI

Contabilidade Geral

Teoria e mais de 1.000 questões

10ª edição atualizada pelas Leis
nºs 11.638/2007 e 11.941/2009 e com
acréscimo da contabilização do IR e CSLL
pelo lucro real anual e trimestral.



Niterói
2010

Contabilidade Geral

Teoria e mais de 1.000 questões





© 2010, Editora Impetus Ltda.

Editora Impetus Ltda.

Rua Alexandre Moura, 51 – Gragoatá – Niterói – RJ

CEP: 24210-200 – Telefax: (21) 2621-7007

PROJETO E EDITORAÇÃO ELETRÔNICA: EDITORA IMPETUS LTDA.

CAPA: WILSON COTRIM

REVISÃO DE PORTUGUÊS: HUGO CORRÊA

IMPRESSÃO E ENCADERNAÇÃO: EDELBRA EDITORA E INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA.

F427c

Ferrari, Ed. Luiz.

Contabilidade geral: teoria e 1.000 questões / Ed
Luiz Ferrari. – 26. ed. rev. – Niterói, RJ: Impetus, 2010.

1012 p. ; 17 x 24 cm.

Inclui bibliografia.

ISBN: 978-85-7626-422-4

1. Serviço público – Brasil – Concursos. 2. Conta-
bilidade – Problemas, questões, exercícios. I. Título.

CDD – 351.81076

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – É proibida a reprodução, salvo pequenos trechos, mencionando-se a fonte. A violação dos direitos autorais (Lei nº 9.610/98) é crime (art. 184 do Código Penal). Depósito legal na Biblioteca Nacional, conforme Decreto nº 1.825, de 20/12/1907.

O autor é seu professor; respeite-o: não faça cópia ilegal.

A Editora Impetus informa que se responsabiliza pelos defeitos gráficos da obra. Quaisquer vícios do produto concernentes aos conceitos doutrinários, às concepções ideológicas, às referências, à originalidade e à atualização da obra são de total responsabilidade do autor/atualizador.

www.editoraimpetus.com.br

Agradecimento

A Deus, sem O qual nada seria possível.

O Autor

Analista Tributário da Receita Federal.

Especialista na área de concursos públicos, ministrando aulas há mais de 20 anos em diversos cursos preparatórios.

Autor de diversos simulados e apostilas de Contabilidade Geral, Custos, Análise das Demonstrações Contábeis, Contabilidade Avançada e Auditoria.

Autor dos livros *Contabilidade Geral – Questões e Análise de Balanços* – Provas e Concursos, ambos da Editora Campus/Elsevier.

Apresentação da Série

A preparação para concursos públicos é composta por diversas etapas, dentre as quais se destaca a escolha e seleção dos materiais adequados ao estudo de cada disciplina. Ao longo dos anos, o mercado de apoio ao concurso vem se expandindo à medida que aumenta a procura pelos cidadãos da boa remuneração e estabilidade asseguradas pelo cargo público. Observando este cenário e acompanhando as demandas e preferências dos concurseiros, a Editora Impetus oferece a *Série Impetus Concursos*, apresentando aos leitores os conteúdos mais completos e atualizados para sua preparação.

Reforçando o caráter completo das obras, a *Série* prima pela adequação constante aos conteúdos abordados em concursos por meio do desenvolvimento de uma estrutura diferenciada, pensada especificamente para cada disciplina, atendendo, assim, as suas peculiaridades. Seu objetivo é alcançar a compreensão plena do conteúdo apresentado, pelo destaque das características essenciais e respeito à lógica interna da matéria. Para isso, disponibiliza o máximo de conteúdo da maneira mais eficiente, sem desperdiçar tempo de estudo ao abordar assuntos que não são cobrados pelas bancas.

Palavras do Coordenador

Em *Contabilidade Geral* são apresentados, de maneira acessível e sistemática, a síntese da teoria que rege os conceitos básicos necessários à compreensão da área contábil, e os exercícios resolvidos que são cobrados, cada vez mais, pelas mais respeitadas e exigentes bancas do país. Sobressaem, na obra, a preocupação do autor em expor os conteúdos de forma a contemplar concursos de nível fundamental, médio ou superior e que sejam capazes de atender a leitores de todos os tipos, desde pesquisadores, estudantes e concurseiros até aos profissionais em busca de atualização.

Em sua 10ª edição, apresenta uma coletânea de questões para que o concurseiro possa estruturar e treinar seus conhecimentos e cujos gabaritos são veiculados ao final da obra oferecendo, ainda, questões inteiramente resolvidas e comentadas para que o leitor estruture e cristalize a linha de raciocínio mais recomendada a cada tipo de questão.

Ed Luiz Ferrari, analista tributário da Receita Federal, e especialista na área de concursos públicos, traz a lume um verdadeiro manual de contabilidade, fruto de sua longa experiência como profissional atuante da área contábil e professor de diversos cursos preparatórios, para todos aqueles que precisam desenvolver seus conhecimentos e garantir sua colocação.

William Douglas
Professor, Escritor e Juiz Federal

Apresentação do Autor

O objetivo desta obra é, sobretudo, dar condições para a aprovação nos concursos públicos que exijam conhecimentos de Contabilidade em todos os níveis de prova (fácil, médio e difícil).

O conteúdo deste trabalho também poderá ser utilizado por aqueles que desejam, por diversos motivos, o conhecimento da Contabilidade.

Os capítulos incluem a parte teórica, exercícios resolvidos e exercícios propostos, sendo que cada exercício resolvido poderá incluir uma ou mais questões resolvidas.

A parte teórica é acessível tanto aos leigos, pois parte dos conceitos básicos necessários ao entendimento da matéria, quanto aos que já possuam conhecimento na área contábil. Em outras palavras, esta obra visa a atender a todo tipo de estudante, leitor ou pesquisador, procurando alcançar desde aqueles que possuem pouco ou nenhum conhecimento de contabilidade, quanto os que desejam apenas o aperfeiçoamento na matéria.

Grande parte dos exercícios resolvidos e propostos integra questões de vários concursos públicos já realizados, os quais expressam as diversas filosofias das bancas elaboradoras mais conhecidas, tais como: Fundação Carlos Chagas, Esaf (Escola de Administração Fazendária), UnB (Universidade de Brasília), Fundação Cesgranrio, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Fundação João Goulart, Fundação Getúlio Vargas, Vunesp, Fesp (Fundação Escola do Serviço Público) etc.

Desde já, agradeço a confiança dispensada, estando aberto a quaisquer observações ou críticas que contribuam para o aperfeiçoamento desta obra.

Ed Luiz Ferrari

Sumário

CAPÍTULO 1	CONCEITOS BÁSICOS	1
	1. Contabilidade.....	1
	1.1. Conceitos	1
	1.2. Campo de Aplicação.....	2
	1.3. Funções da Contabilidade	2
	1.4. Usuários da Informação Contábil	3
	1.5. Técnicas Contábeis (ou Ramos da Contabilidade)	3
	2. Gestão.....	5
	3. Sociedades	5
	3.1. Quanto ao Objeto.....	5
	3.2. Quanto ao Número de Sócios.....	5
	3.3. Quanto ao Ramo de Atividades	6
	3.4. Quanto à Origem dos Capitais	6
	3.5. Quanto à Forma Jurídica.....	6
	3.5.1. Sociedade Ltda.....	7
	3.5.2. Sociedade Anônima (ou Companhia).....	8
	Exercícios de Fixação	18
 CAPÍTULO 2	 PATRIMÔNIO.....	 31
	1. Conceito	31
	1.1. Bens	31
	1.2. Direitos	35
	1.3. Obrigações	37
	2. Patrimônio Líquido	39
	3. Estados Patrimoniais	47

4.	Componentes do PL.....	49
5.	Balanço Patrimonial (Noções Básicas).....	57
	Exercícios de Fixação	73
CAPÍTULO 3	RESULTADO	89
1.	Conceito	89
2.	Despesas	90
2.1.	Conceito.....	90
2.2.	Classificação.....	91
2.2.1.	Despesas Operacionais.....	92
2.2.1.1.	Despesas com Vendas (ou Despesas Comerciais).....	93
2.2.1.2.	Despesas Financeiras.....	93
2.2.1.3.	Despesas Gerais e Administrativas....	95
2.2.1.4.	Outras Despesas Operacionais	96
2.2.2.	Outras Despesas.....	98
3.	Receitas.....	98
3.1.	Conceito.....	98
3.2.	Classificação.....	99
3.2.1.	Receitas Operacionais	99
3.2.1.1.	Receita Bruta (Receita Operacional Bruta ou Vendas Brutas ou, simplesmente, Vendas).....	100
3.2.1.2.	Receita Líquida (Receita Operacional Líquida ou Venda Líquida).....	100
3.2.1.3.	Receitas Financeiras	103
3.2.1.4.	Outras Receitas Operacionais	104
3.2.2.	Outras Receitas	104
4.	Regime de Contabilização	104
5.	Insustentâncias e Superveniências	118
5.1.	Insustentâncias	118
5.2.	Superveniências	118

6.	Gastos	119
6.1.	Despesas	119
6.2.	Custos	120
6.3.	Encargos	122
6.4.	Perdas	122
7.	Demonstração do Resultado do Exercício	122
	Exercícios de Fixação	132

CAPÍTULO 4	CONTAS	149
1.	Conceito de Conta	149
2.	Tipos de Contas	149
2.1.	Contas Patrimoniais	149
2.2.	Contas de Resultado	150
3.	Situações das Contas	151
4.	Saldo de uma Conta	153
5.	Razonete	154
6.	Estrutura das Contas	154
7.	Funcionamento das Contas	156
8.	Contas de Resultado	158
9.	Contas de Compensação	161
10.	Plano de Contas	163
10.1.	Conceito	163
10.2.	Composição	163
10.3.	Elenco das Contas	163
10.4.	Manual de Contas	164
11.	Balancete de Verificação	164
	Exercícios de Fixação	174

CAPÍTULO 5	ATOS E FATOS	193
1.	Atos Administrativos	193
2.	Fatos Contábeis	193

3.	Classificação dos Fatos Contábeis.....	193
3.1.	Fatos Permutativos.....	194
3.2.	Fatos Modificativos.....	195
3.2.1.	Diminutivos.....	195
3.2.2.	Aumentativos.....	196
3.3.	Mistos (ou Compostos).....	196
3.3.1.	Diminutivos.....	196
3.3.2.	Aumentativos.....	197
	Exercícios de Fixação.....	203
CAPÍTULO 6	ESCRITURAÇÃO.....	209
1.	Introdução e Conceito.....	209
2.	Métodos de Escrituração.....	209
2.1.	Método das Partidas Simples.....	209
2.2.	Método das Partidas Dobradas.....	209
3.	Sistemas de Escrituração.....	210
3.1.	Introdução.....	210
3.2.	Sistema Manual.....	210
3.3.	Sistema Maquinizado.....	210
3.4.	Sistema Mecanizado.....	210
3.5.	Sistema Informatizado (ou Eletrônico).....	210
4.	Livros de Escrituração.....	211
4.1.	Introdução.....	211
4.2.	Livros Fiscais.....	211
4.3.	Livros Sociais.....	213
4.4.	Livros Trabalhistas.....	213
4.5.	Livros Contábeis.....	214
5.	Livro Diário.....	216
5.1.	Lançamento.....	216
5.2.	Elementos Essenciais do Lançamento.....	216
5.3.	Fórmulas de Lançamento.....	217
5.4.	Erros de Escrituração e Correções.....	219

5.5. Formalidades do Livro Diário	221
5.6. Resoluções do CFC referentes à Escrituração	221
Exercícios de Fixação	229
CAPÍTULO 7	
PROVISÕES	241
1. Conceito	241
2. Provisões do Ativo	241
2.1 Introdução	241
2.2. Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado	242
2.3. Provisão para Devedores Duvidosos	243
2.3.1. PDD pelas Perdas Prováveis	244
2.3.2. PDD pelas Perdas Efetivas	249
2.4. Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos (PPPRI)	250
3. Provisões do Passivo	251
Exercícios de Fixação	252
CAPÍTULO 8	
DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO	259
1. Depreciação	259
1.1. Conceito	259
1.2. Vedações à Depreciação – Legislação do Imposto de Renda	259
1.3. Base de Cálculo	259
1.4. Início da Depreciação	259
1.5. Taxas de Depreciação	260
1.6. Valor Contábil	260
1.7. Valor Residual	261
1.8. Método de Depreciação	261
1.9. Contabilização	262
1.10. Depreciação Acelerada	264
1.10.1. Depreciação Acelerada Normal (RIR/1999, art. 312)	264
1.10.2. Depreciação Acelerada Incentivada	265

1.11.	Depreciação de Bens Adquiridos Usados	273
1.12.	Depreciação de Edificações.....	274
2.	Amortização.....	282
2.1.	Conceito.....	282
2.2.	Bens Sujeitos a Amortização	283
2.3.	Taxa de Amortização	283
2.4.	Cálculo.....	284
2.5.	Contabilização.....	284
2.6.	Amortização de Marcas e Patentes	284
3.	Exaustão	285
3.1.	Conceito.....	285
3.2.	Cálculo de Exaustão de Recursos Minerais	286
3.3.	Cálculo de Exaustão de Recursos Florestais.....	287
3.4.	Contabilização.....	287
	Exercícios de Fixação	293
CAPÍTULO 9	OPERAÇÕES COM MERCADORIAS	299
1.	Conceitos Básicos.....	299
2.	Apuração Extracontábil (Matemática).....	301
2.1.	Compras Brutas (CB).....	301
2.1.1.	PIS/Pasep Cumulativo e Não Cumulativo	304
2.1.2.	Cofins Cumulativo e Não Cumulativo	308
2.2.	Compras Líquidas (CL).....	315
2.3.	Mercadorias Disponíveis para Venda	317
2.4.	Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)	318
2.5.	Vendas Brutas.....	319
2.6.	Vendas Líquidas	319
2.7.	Resultado com Mercadorias (RCM)	322
3.	Apuração Contábil	332
3.1.	Inventário Periódico	333
3.1.1.	Conta Mercadorias Mista (ou Sistema de Conta Única).....	333
3.1.2.	Conta Mercadorias Desdobrada.....	336

3.2. Inventário Permanente	343
3.2.1. Método do Custo Específico.....	344
3.2.2. Método PEPS (a Primeira a Entrar é a Primeira a Sair)	344
3.2.3. Método UEPS (a Última a Entrar é a Primeira a Sair)	344
3.2.4. Método do Custo Médio	345
3.2.5. Contabilização em Inventário Permanente ...	346
3.2.6. Ficha de Controle de Estoque	348
4. Outros Métodos de Avaliação de Estoques.....	368
4.1. Preço de Venda a Varejo	368
4.2. Método NIFO (Next In, First Out – Próximo a Entrar, Primeiro a Sair)	369
4.3. Método do Custo Arbitrado.....	370
5. Exportação e Importação de Mercadorias	370
5.1. Exportação de Mercadorias.....	375
5.2. Importação de Mercadorias	379
Exercícios de Fixação	388

CAPÍTULO 10	OPERAÇÕES COM PESSOAL	415
1.	Folha de Pagamento	415
2.	Salário Bruto	415
3.	Descontos	416
3.1.	Retenções	416
3.2.	Compensações	417
4.	Salário-Família	417
5.	Salário Líquido.....	418
6.	Gastos Extras	418
6.1.	Encargos Sociais.....	418
6.2.	Provisão para 13º Salário	419
6.3.	Provisão para Férias	419
7.	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).....	420
8.	Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS)	420

9.	Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)	421
10.	Adicionais que Poderão Compor o Salário Bruto	421
Exercícios de Fixação		427
CAPÍTULO 11	OPERAÇÕES FINANCEIRAS	431
1.	Introdução	431
2.	Aplicações Financeiras	431
2.1.	Aplicações de Liquidez Imediata	431
2.2.	Aplicações com Rendimentos Prefixados	431
2.3.	Aplicações Financeiras com Correção Pós-Fixada	433
3.	Empréstimos e Financiamentos	433
3.1.	Empréstimos ou Financiamentos com Correção Prefixada	435
3.2.	Empréstimo ou Financiamentos com Correção Pós-Fixada	437
3.3.	Empréstimos ou Financiamentos em Moeda Estrangeira	439
4.	Operações com Duplicatas	441
4.1.	Introdução	441
4.2.	Cobrança Simples de Duplicatas	442
4.3.	Descontos de Duplicatas	443
4.4.	Empréstimo sob Caução de Duplicatas	446
Exercícios de Fixação		448
CAPÍTULO 12	BALANÇO PATRIMONIAL	461
1.	Conceito	461
2.	Obrigatoriedade	461
3.	Exercício Social (Lei nº 6.404/1976, art. 175)	462
4.	Notas Explicativas	462
5.	Formas de Apresentação	464
6.	Grupos de Contas (Lei nº 6.404/1976, art. 178)	464
7.	Ativo Circulante	466

7.1.	Disponibilidades	466
7.2.	Direitos Realizáveis no Exercício Seguinte	467
7.3.	Despesas do Exercício Seguinte	468
8.	Ativo Não Circulante.....	471
8.1.	Ativo Realizável a Longo Prazo	471
8.2.	Ativo Investimentos.....	473
8.3.	Ativo Imobilizado (Lei nº 6.404/76, art. 179, IV)	473
8.4.	Ativo Intangível.....	474
9.	Passivo Circulante	474
10.	Passivo Não Circulante.....	476
11.	Patrimônio Líquido (Lei nº 6.404/1976, art. 182)	479
11.1.	Capital Social (ou Capital Subscrito ou Capital)	479
11.1.1.	Adiantamentos para Aumento de Capital	484
11.2.	Reservas	485
11.2.1.	Reservas de Capital	485
11.2.2.	Reservas de Lucros (Lei nº 6.404, art. 182, § 4º).....	493
11.2.2.1.	Reserva Legal	494
11.2.2.2.	Reservas Estatutárias	504
11.2.2.3.	Reservas para Contingências	504
11.2.2.4.	Reserva de Retenção de Lucros.....	505
11.2.2.5.	Reserva de Lucros a Realizar (RLAR).....	507
11.2.2.6.	Reserva Especial (ou Reserva para Dividendos Obrigatórios).....	512
11.2.2.7.	Reserva de Incentivos Fiscais	513
11.3.	Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	515
11.4.	Ações em Tesouraria	516
11.5.	Ajustes de Avaliação Patrimonial (Lei nº 6.404/1976, art. 182, § 3º).....	517
12.	CrITÉrios de Avaliação do Ativo (Lei nº 6.404/76, art. 183)	517
13.	CrITÉrios de Avaliação do Passivo (Lei nº 6.404/76, art. 184).....	519
14.	Teste de Recuperabilidade	519
	Exercícios de Fixação	525

CAPÍTULO 13	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO.....	549
1.	Conceito	549
2.	Apresentação.....	549
3.	Resultado Operacional Bruto.....	550
4.	Resultado Operacional Líquido	552
4.1.	Juros sobre o Capital Próprio (JCP)	554
5.	Outras Receitas/Outras Despesas.....	557
6.	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)	557
7.	Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda (REXAIR)	561
8.	Imposto de Renda	561
8.1.	Fato Gerador.....	561
8.2.	Formas de Tributação.....	563
8.2.1.	Simplex Nacional (ou Super Simplex)	564
8.2.2.	Lucro Presumido.....	567
8.2.3.	Lucro Real.....	570
8.2.4.	Lucro Arbitrado	582
9.	Participações Estatutárias	583
10.	Lucro Líquido (LL).....	586
11.	Lucro Líquido por Ação (LLA)	586
	Exercícios de Fixação	619

CAPÍTULO 14	DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS.....	637
1.	Conceito	637
2.	Compensação de Prejuízos.....	638
3.	Estrutura da DLPA	638
4.	Componentes da DLPA	640
4.1.	Saldo Inicial	640
4.2.	Ajustes de Exercícios Anteriores	640
4.3.	Reversões de Reservas de Lucros	642
4.4.	Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício.....	642
4.5.	Transferências para Reservas.....	643

4.6. Juros sobre o Capital Próprio.....	643
4.7. Dividendos.....	647
4.7.1. Introdução.....	647
4.7.2. Estatuto Omissio.....	648
4.7.3. Dividendo por Ação.....	652
4.7.4. Lucro Líquido por Ação.....	656
4.8. Parcela dos Lucros Incorporada ao Capital.....	656
4.9. Saldo Final da DLPA.....	657
5. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.....	657
Exercícios de Fixação.....	662

CAPÍTULO 15	DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (DFC)	669
1.	Conceito	669
2.	Obrigatoriedade	669
3.	Equivalentes de Caixa	670
4.	Estrutura da DFC	671
5.	Fluxos das Atividades Operacionais – FAO	672
6.	Fluxos das Atividades de Investimento – FAI	675
7.	Fluxos das Atividades de Financiamento – FAF	676
8.	Variação das Disponibilidades	678
9.	Métodos de Elaboração da DFC	678
10.	Método Direto	679
11.	Ativos e Passivos Operacionais	681
12.	Método Indireto	682
Exercícios de Fixação		740

CAPÍTULO 16	DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA).....	745
1.	Conceito e Objetivo	745
2.	Obrigatoriedade	745
3.	Relação da DVA com a DRE	745
4.	Definições Básicas	746

4.1. Valor Adicionado.....	746
4.2. Receita de Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços.....	746
4.3. Outras Receitas.....	746
4.4. Insumos Adquiridos de Terceiros	746
4.5. Depreciação, Amortização e Exaustão.....	746
4.6. Valor Adicionado Recebido em Transferência	747
5. Estrutura da DVA.....	747
6. Resolução do CFC nº 1.138/2008	747
Exercícios de Fixação	775

CAPÍTULO 17	PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.....	779
1.	Conceito	779
2.	Classificação.....	779
3.	Formas de Avaliação.....	780
3.1.	Participações Societárias Temporárias	780
3.2.	Participações Societárias em Não Coligadas e Não Controladas	780
3.3.	Participações Societárias em Coligadas e Controladas.....	781
4.	Sociedades Coligadas	782
5.	Sociedades Controladas.....	782
6.	Relevância dos Investimentos em Coligadas e Controladas.....	782
7.	Avaliação pelo MEP	782
8.	Momentos de Avaliação pelo MEP.....	784
9.	Contabilização dos Dividendos	784
9.1.	Investimentos em Não Coligadas e Não Controladas.....	784
9.2.	Investimentos Avaliados pelo MEP	784
10.	Recebimento de Bonificações	785
11.	Ágio	785
12.	Deságio	800

13.	Diferença Resultante da Avaliação pelo MEP	808
13.1.	Lucro Líquido na Investida.....	808
13.2.	Prejuízo Líquido na Investida.....	808
13.3.	Reserva de Capital na Investida	808
13.4.	Ajustes (Positivos) de Exercícios Anteriores (Lei nº 6.404/76, art. 186, § 1º)	808
13.5.	Perda de Reserva de Capital na Investida.....	809
13.6.	Ajustes (Negativos) de Exercícios Anteriores (Lei nº 6.404/76, art. 186, § 1º).....	809
13.7.	Variação Cambial Decorrente de Investimentos em Coligadas e Controladas no Exterior	809
13.8.	Variação na Porcentagem de Participação no Capital da Coligada e Controlada	809
13.9.	Reavaliação de Ativos na Investida que Deram Origem ao Ágio Pago pela Investidora na <u>Aquisição</u> das Ações de Coligada ou Controlada.....	813
13.10.	Reavaliação de Ativos na Investida quando a Investidora não Pagou Ágio na <u>Aquisição</u> das Ações de Coligada ou Controlada	814
14.	Resultados Decorrentes da Variação da Porcentagem de Participação no Capital Social da Coligada ou Controlada	815
15.	Provisão para Perdas	819
	Exercícios de Fixação	838
CAPÍTULO 18	PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES CONTÁBEIS	847
1.	Princípios Contábeis	847
2.	Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993.....	848
3.	Resolução CFC nº 774, de 16/12/1994 (DOU de 18/1/1995).....	853
4.	Convenções Contábeis	873
5.	RESOLUÇÃO CFC nº 1.282, de 28/05/2010 – DOU 1 de 02/06/2010	874
	Exercícios de Fixação	878

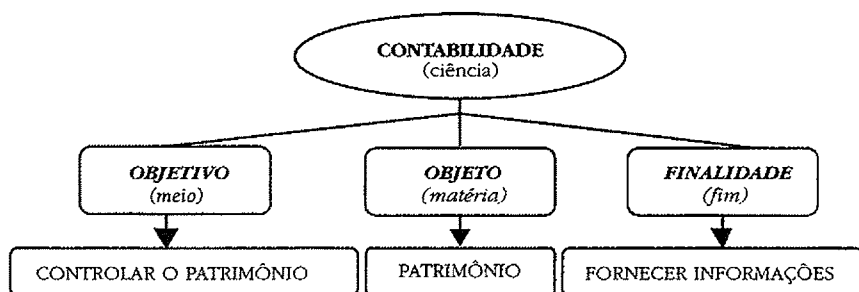
CAPÍTULO 19	MATRIZ E FILIAL.....	893
1.	Conceitos Básicos.....	893
2.	Contabilização das Opeações Realizadas pela Matriz e pelas Filiais	894
2.1.	Contabilidade Centralizada	894
2.2.	Contabilidade Descentralizada	895
3.	Demonstrações Contábeis Combinadas.....	916
4.	Avaliação das Mercadorias Transferidas entre Matriz e Filiais	919
4.1.	Método do Preço de Custo	919
4.2.	Método do Preço de Venda.....	919
4.3.	Método do Preço Arbitrado	920
5.	Cálculo do CMV na Matriz e nas Filiais	920
	Exercícios de Fixação.....	932
GABARITO.....		937
RESOLUÇÃO DE ALGUNS EXERCÍCIOS		945

CONCEITOS BÁSICOS

1. CONTABILIDADE

1.1. Conceitos

- Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativas à administração econômica (I CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILISTAS – RJ – 1924).
- Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (PRONUNCIAMENTO DO IBRACON¹ APROVADO PELA CVM² ATRAVÉS DA DELIBERAÇÃO Nº 29/1986).
- Contabilidade é a ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades e por objetivo o controle desse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações a seus usuários.



Nota: “FINALIDADE” é o mesmo que “OBJETIVO FINAL” (ou OBJETIVO PRINCIPAL).

¹ O **IBRACON** (Instituto Brasileiro de Contadores) é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, cujos principais objetivos são os de fixar princípios de contabilidade e elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria interna e externa.

² A **CVM** (Comissão de Valores Mobiliários) é uma autarquia federal, vinculada ao Ministério da Fazenda, cujo objetivo é o de fiscalizar o mercado de capitais no Brasil.

1.2. Campo de Aplicação

O campo de aplicação da Contabilidade se estende a todas as entidades que possuam patrimônio, sejam físicas ou jurídicas, de fins lucrativos ou não. Tais entidades são unidades econômico-administrativas, cujos objetivos podem ser sociais e/ou econômicos.

Uma entidade econômico-administrativa também pode ser chamada de *AZIENDA*, palavra de origem italiana que em português é equivalente a *FAZENDA*, mas tem o sentido etimológico de “coisa a fazer”. Daí, por exemplo, é que o termo “azienda pública” é equivalente ao termo “fazenda pública”.

No caso da Contabilidade Empresarial, objeto de estudo desta obra, o campo de aplicação se restringe a todas as empresas, ou seja, entidades jurídicas de fins lucrativos.

Observações:

1) PESSOA FÍSICA (ou Pessoa Natural) — É qualquer ser humano considerado individualmente, sujeito a direitos e obrigações.

⇒ Nascimento da pessoa física:

- De fato: por meio do parto com vida.
- De direito: por meio do registro no Cartório Civil de Pessoas Físicas.

2) PESSOA JURÍDICA — É toda entidade resultante de uma organização humana, com vida e patrimônio próprios, a qual, de forma semelhante às pessoas físicas, está sujeita a direitos e obrigações.

⇒ Nascimento da pessoa jurídica:

- De fato: através dos atos praticados.
- De direito: No caso das sociedades empresárias, através do registro na *Junta Comercial do Estado*. No caso da sociedade simples, através do registro no *Cartório Civil de Pessoas Jurídicas*.

1.3. Funções da Contabilidade

■ FUNÇÃO ADMINISTRATIVA: Controlar o patrimônio da entidade, tanto sob o aspecto estático quanto o dinâmico.

■ FUNÇÃO ECONÔMICA: Apurar o resultado (rédito), isto é, apurar o lucro ou o prejuízo da entidade.

Obs.: Em termos práticos, controlar o patrimônio sob o aspecto estático significa controlar sua posição em dado momento (fazer o balanço). Controlar sob o aspecto dinâmico significa controlar suas mutações **qualitativas** e **quantitativas**.

1.4. Usuários da Informação Contábil

A finalidade da Contabilidade, que também pode ser entendida como o seu principal objetivo, é fornecer informações às pessoas ou entidades interessadas na situação patrimonial e econômica da entidade, bem como na aferição de sua capacidade produtiva.

Quando falamos em **situação patrimonial** de uma entidade, estamos nos referindo aos seus BENS, DIREITOS e OBRIGAÇÕES. Quando falamos em **situação econômica**, estamos nos referindo ao seu resultado, isto é, ao seu LUCRO ou PREJUÍZO.

Entre os diversos usuários das informações produzidas pela Contabilidade, temos:

- SÓCIOS (ACIONISTAS OU QUOTISTAS) – Necessitam da informação contábil, de forma resumida e concisa, principalmente para fins da avaliação da rentabilidade e segurança de seus investimentos.
- ADMINISTRADORES, DIRETORES E EXECUTIVOS – Necessitam da informação contábil, de forma detalhada e constante, sobretudo, com as finalidades de **controle e planejamento**, visando à tomada de decisões. CONTROLAR é verificar se os elementos materiais e humanos na entidade estão de acordo com os planos e políticas traçados. PLANEJAR é determinar a linha de ação para o futuro.
- BANCOS, CAPITALISTAS E FINANCEIRAS – Necessitam da informação contábil, principalmente para avaliarem a segurança de seus empréstimos ou financiamentos.
- GOVERNO – Necessita da informação contábil, principalmente para viabilizar a fiscalização de tributos.

1.5. Técnicas Contábeis (ou Ramos da Contabilidade)

- ESCRITURAÇÃO – Visa aos registros de todos os fatos contábeis, ou seja, fatos que afetam o patrimônio da entidade, sendo seus registros realizados em livros próprios (livros de escrituração).
- DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (ou Demonstrações Financeiras) – Constituem quadros técnicos que evidenciam a situação patrimonial, financeira ou econômica da entidade.

De acordo com o art. 176 da Lei nº 6.404/1976, **ao fim de cada exercício social**, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA);
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- Se companhia aberta, Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Além destas demonstrações, as companhias abertas (sociedades anônimas cujas ações são negociadas nas bolsas de valores) são obrigadas a elaborar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a qual dispensará a elaboração isolada da DLPA, pois esta é incluída na DMPL.

Juntamente com as demonstrações, as companhias devem complementá-las com NOTAS EXPLICATIVAS, as quais têm por objetivo esclarecer alguns detalhes não explicitados nas demonstrações.

■ **AUDITORIA** – Visa à verificação da fidelidade das informações contábeis, detectando erros ou fraudes e, por fim, emitindo um parecer ou relatório sobre as informações fornecidas pelo sistema contábil e controles internos da entidade auditada.

Quanto à forma de intervenção, existem três tipos de auditoria nas sociedades privadas:

1) **Auditoria interna:** É aquela realizada por um contador, o qual é funcionário da entidade audirada.

2) **Auditoria externa:** Também chamada de auditoria independente, é aquela realizada por um profissional liberal, o qual também é contador, mas, além do contrato de prestação de serviços de auditoria, não deve possuir nenhum vínculo com a entidade auditada.

3) **Auditoria fiscal:** É aquela realizada por funcionário público, não necessariamente contador, cujo objetivo é a fiscalização de tributos.

■ **ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS** (ou *Análise das Demonstrações Financeiras ou Análise de Balanços*) – Visa ao estudo da situação econômica e financeira da entidade, bem como do seu desempenho operacional, através da decomposição e comparação das demonstrações contábeis, objetivando a interpretação individual e conjunta de índices e quocientes calculados a partir de itens extraídos dessas demonstrações.

Observações:

1) De acordo com o parágrafo 1º, art. 2º, da Lei nº 6.404/1976, as sociedades anônimas sempre serão consideradas MERCANTIS, independentemente de seus objetos, regendo-se, portanto, pelas leis e usos do comércio. Por esta razão, as companhias estarão, por exemplo, sujeitas à falência e poderão requerer concordata, institutos estes exclusivos das empresas mercantis, isto é, empresas sujeitas ao direito comercial.

2) A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, é conhecida como **Lei das Sociedades por Ações** (alguns a chamam de Lei das Sociedades Anônimas). Apesar desse nome, as sociedades de grande porte, que não sejam sociedades anônimas, como, por exemplo, as sociedades limitadas de grande porte, estão sujeitas às disposições dessa lei no que se refere à escrituração, elaboração das demonstrações financeiras e obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários (art. 3º, Lei nº 11.638/2007). Isso se explica, visto que a Lei nº 11.638/2007 entendeu que as empresas consideradas de grande porte, em função de sua importância no seu cenário econômico e social, devem se igualar às sociedades anônimas no que se refere ao nível de divulgação de informações ao público em geral.

3) De acordo com o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, considera-se de grande porte, para os fins exclusivos dessa lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

4) A maioria das questões de contabilidade em provas de concursos públicos estão ligadas aos dispositivos da Lei nº 6.404/1976. Entre outros artigos, os mais importantes para a contabilidade básica e intermediária são do 175 ao 205. No caso da contabilidade com nível avançado, os principais artigos são do 206 ao 250. Nesse rol de artigos, ao longo dos anos, houve diversas alterações. Destas, as mais significativas para a Contabilidade foram a revogação do art. 185 pela Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, o qual regulava a correção monetária do balanço; a modificação, entre outras, da redação do inciso IV do art. 187, através da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997; a modificação das redações dos arts. 197 e 202, através da Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001; alterações dos arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248, através da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007; alterações dos arts. 142, 176, 177, 178, 180, 182, 183, 184, 187, 226, 247, 248, 250, 252, 279 e 299, através da Lei nº 11.941/2009.

2. GESTÃO

Num sentido amplo, podemos dizer que a GESTÃO é composta por todos os acontecimentos numa entidade, de conformidade ou não com a vontade da administração. Num sentido estrito, a GESTÃO (ou Gestão Administrativa) é composta por todos os atos praticados pela gerência da entidade na administração dos recursos materiais e humanos, avaliada por períodos de tempo (períodos administrativos).

3. SOCIEDADES

3.1. Quanto ao Objeto

■ **SIMPLES** – São as sociedades que exercem atividade econômica não organizada. Ex.: sociedade entre médicos, advogados.

■ **SOCIEDADES EMPRESÁRIAS** – Exercem atividade econômica organizada em caráter profissional e habitual. Ex.: hospital, supermercado.

Observação:

As sociedades, sejam simples ou empresarial, podem adotar como nome empresarial:

⇒ **Firma (ou Razão Social)** – Designação com a utilização do nome de um ou mais sócios. Ex.: Carlos, João & Pedro Ltda.

⇒ **Denominação** – Designação que indica, regra geral, o ramo de atividades da empresa (Exs.: Fábrica de Móveis Juca Ltda., Comercial de Roupas Trio S/A), ou nomes **não** relacionados com os sócios (Ex.: Cia. Souza Cruz, Empresa JM Ltda.).

3.2. Quanto ao Número de Sócios

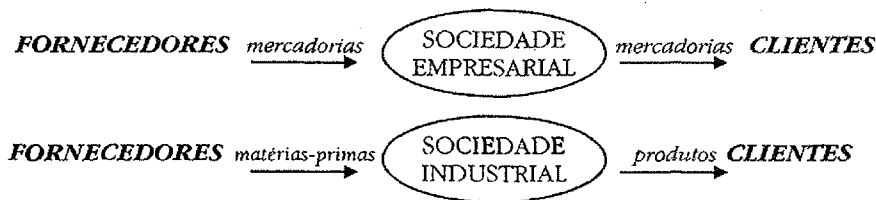
■ **EMPRESÁRIO INDIVIDUAL** – É a pessoa física que exerce atividade empresarial em seu próprio nome, assumindo responsabilidade ilimitada. Ex.: João de Sá – Veterinário.

■ **SOCIEDADES** – Têm, no mínimo, dois sócios, podendo ser tais sócios pessoas **físicas** ou **jurídicas**.

Obs.: No Brasil, há hipóteses de sociedades unipessoais que não se confundem com o empresário individual. É o caso da **Subsidiária Integral**, ou seja, empresa que tem como único acionista uma sociedade brasileira (Lei nº 6.404/1976, art. 251), art. 1.033, IV, do Código Civil, art. 206, I, *d*, da Lei nº 6.404/1976, e empresas públicas.

3.3. Quanto ao Ramo de Atividades

- **SOCIEDADES EMPRESARIAIS** – Revendem a seus clientes **mercadorias** que adquirem de seus fornecedores.
- **SOCIEDADES INDUSTRIAIS** – Fabricam **produtos**, a partir das matérias-primas, os quais são vendidos a seus clientes.
- **SOCIEDADES SIMPLES** – Não exercem atividade empresarial.
- **SOCIEDADES EXTRATIVISTAS** – Dedicam-se à extração de matérias-primas da natureza (mineral, vegetal ou animal).
- **SOCIEDADES AGRÍCOLAS** – Dedicam-se ao cultivo de plantas.
- **SOCIEDADES PASTORIS** – Dedicam-se à criação de animais.



Obs.: Há empresas formadas pela combinação de duas ou mais modalidades anteriormente descritas. Ex.: Empresa Rio Branco Comércio e Indústria Ltda.

3.4. Quanto à Origem dos Capitais

- **EMPRESAS PÚBLICAS** – São formadas com capital do Governo Federal, Estadual ou Municipal, a fim de atenderem aos interesses da coletividade.
- **EMPRESAS PRIVADAS** – São formadas com capital de particulares.
- **EMPRESAS MISTAS** (ou *Sociedade de Economia Mista*) – São aquelas formadas com o capital de particulares e do Governo, sendo este o maior acionista (mais de 50% do capital votante).

3.5. Quanto à Forma Jurídica

Entre os diversos tipos de formas jurídicas existentes para as empresas no Brasil, falaremos das duas mais comuns: Sociedade Anônima e Sociedade Limitada.

3.5.1. Sociedade Ltda.

ALGUMAS CARACTERÍSTICAS

- SOCIEDADE DE PESSOAS, ou seja, prepondera a personalidade dos sócios e as suas opiniões pessoais. Cada sócio conhece e escolhe os outros sócios. A saída ou entrada de um sócio precisa do consentimento dos demais.
- RESPONSABILIDADE LIMITADA DOS SÓCIOS, ou seja, cada sócio responde solidariamente com os demais pelo que faltar a ser integralizado no capital social, porém a responsabilidade dos sócios é limitada ao montante do capital social.
- CAPITAL DIVIDIDO EM QUOTAS, ou seja, cada sócio participa com um determinado número de quotas. Exemplo:

— Sócios: Antônio, José e Pedro.				
— <u>Valor de cada quota: R\$ 200.</u>				
— Antônio	100 quotas	=	R\$	20.000
— José	200 quotas	=	R\$	40.000
— Pedro	500 quotas	=	R\$	100.000
— Capital Social	800 quotas	=	R\$	160.000

DESIGNAÇÃO DO NOME DA SOCIEDADE

- FIRMA (= RAZÃO SOCIAL): Deverá conter o nome de todos os sócios seguidos da expressão “Limitada”, ou a abreviatura “Ltda.”. Caso nem todos os sócios sejam indicados na firma, deve-se usar a expressão “& Cia. Ltda.”. Exemplos: Pedro, Cláudia & Ana Ltda.; Márcio Alves, José Carlos & Cia. Ltda.
- DENOMINAÇÃO: É formada com a indicação do ramo de atividades, opcionalmente acompanhada de um nome fantasia, sendo obrigatória a aposição da expressão “Limitada” (ou “Ltda.”) ao fim da denominação. Exemplos: Farmácia Homeopática Ltda.; Funerária Bom Descanso Ltda.

Observações:

1) Não se há de confundir NOME DA SOCIEDADE com TÍTULO DE ESTABELECIMENTO. Esta é a forma pela qual o empresário é conhecido pela clientela. É o “apelido” da empresa. Assim, por exemplo, uma determinada empresa que tivesse a denominação “Comércio de Plásticos Jaguaribe Ltda.” poderia ser conhecida como “Rei dos Plásticos”, “Casa dos Plásticos”, “Mundo dos Plásticos” etc, que seria o seu título de estabelecimento.

2) As microempresas e as sociedades de pequeno porte podem desfrutar de vantagens fiscais específicas, tal como isenção do imposto de renda sobre o lucro, inscrevendo-se como MICROEMPRESA (ME). Neste caso, de acordo com o art. 8º da Lei nº 7.256/1984, logo em seguida à sua firma ou denominação, tal tipo de empresa deverá adotar a expressão “Microempresa”, ou a abreviatura “ME”. Exemplos: Carlos, João & Cia Ltda. ME; Indústria de Peças Ltda. ME.

DOCUMENTO PRINCIPAL → CONTRATO SOCIAL

■ Entre outras coisas, tal documento indicará os nomes dos sócios, a participação de cada sócio no capital da sociedade, os critérios de repartição de lucros ou prejuízos, o ramo de atividade a que se dedica a sociedade etc.

ADMINISTRADORES

■ São os sócios indicados no contrato social ou em ato separado para gerir a sociedade, os quais podem assinar em nome da firma ou denominação social. Tais sócios não são responsáveis pessoalmente pelas obrigações contraídas pela sociedade, mas respondem para com a sociedade e para com terceiros solidária e ilimitadamente nas hipóteses dos arts. 1.015, 1.016 e 1.080 do Código Civil.

3.5.2. Sociedade Anônima (ou Companhia)**ALGUMAS CARACTERÍSTICAS**

■ SOCIEDADE DE CAPITAL, ou seja, a importância das pessoas é secundária. O que importa é o capital com que cada sócio entra na sociedade. Os sócios, pela simples compra ou venda de suas ações, podem entrar ou sair da sociedade, sem que os demais consentam ou fiquem sabendo.

■ CAPITAL DIVIDIDO EM AÇÕES (cada acionista participa com um determinado número de ações).

■ A RESPONSABILIDADE de cada acionista está limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

DESIGNAÇÃO DO NOME DA SOCIEDADE

■ A sociedade anônima só admite DENOMINAÇÃO, ou seja, não pode usar *firma* (ou *razão social*). De acordo com o art. 3º da Lei nº 6.404/1976, a denominação deve ser acompanhada, no início ou no fim do nome, da expressão “Sociedade Anônima” (ou “S.A.” ou “S/A”) ou precedida da expressão “Companhia” (ou “Cia.”). Exs.: Petrobras S/A., Banco do Brasil S.A., Cia. Souza Cruz, Cia. Vale do Rio Doce etc.

DOCUMENTO PRINCIPAL → ESTATUTO

■ Entre outras coisas, o estatuto de uma sociedade anônima indicará o número e tipo de ações do capital social, a forma de distribuição dos lucros, o objeto da sociedade, as vantagens ou preferências atribuídas a cada classe de ações preferenciais, as restrições a que ficarão sujeitas as ações preferenciais etc.

CAPITAL SOCIAL (SUBSCRITO) – Corresponde ao total de ações subscritas na constituição de uma companhia. É composto por duas partes:

■ **CAPITAL A INTEGRALIZAR** (ou a Realizar) – Corresponde ao valor com que cada acionista se compromete a contribuir (integralizar) para a formação do capital social. É a dívida do acionista diante da própria sociedade.

■ **CAPITAL REALIZADO** – Corresponde à entrega, por parte dos acionistas, de dinheiro ou quaisquer bens suscetíveis de avaliação em dinheiro para pagamento de suas ações subscritas e não integralizadas. Exemplo:

Capital Social

Subscrito..... R\$ 230.000

a Realizar..... (R\$ 90.000)

Realizado..... R\$ 140.000

Obs.: *SUBSCREVER* ações não é sinônimo de pagar as ações. Subscrever significa assumir um compromisso com a sociedade. Ao subscreverem ações, os acionistas assinam documentos, comprometendo-se a integralizar tais ações. É na integralização (ou realização) que os acionistas pagam as ações subscritas em dinheiro ou quaisquer outros bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

CONSTITUIÇÃO DE UMA SOCIEDADE ANÔNIMA – De acordo com o art. 80 da Lei nº 6.404/1976, a constituição de uma companhia depende do cumprimento dos seguintes requisitos preliminares:

- Subscrição, pelo menos por duas pessoas, de todas as ações em que se divide o capital social.
- Realização, como entrada, de 10%, no mínimo, do preço de emissão das ações subscritas em dinheiro.
- Depósito, no Banco do Brasil S.A., ou em outro estabelecimento bancário autorizado pela Comissão de Valores Mobiliários, da parte do capital realizado em dinheiro (*atualmente, o Ato Declaratório nº 2, de 3 de maio de 1978, autorizou todos os bancos comerciais a receberem em depósito a realização inicial, em dinheiro, do capital*).

Observações:

1) As companhias (sociedades anônimas) podem ser **ABERTAS** (capital aberto) ou **FECHADAS** (capital fechado), conforme os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários.

2) **SOCIEDADE ANÔNIMA DE CAPITAL FECHADO** é aquela em que todos os negócios com ações da companhia se dão dentro da própria, sendo as subscrições de novas ações realizadas pelos já acionistas ou grupo restrito de pessoas. Neste caso, dizemos que tais sociedades são de **subscrição particular**. Representa normalmente empresa pertencente a uma família.

3) SOCIEDADE ANÔNIMA DE CAPITAL ABERTO é aquela que procura recursos junto ao público em geral, oferecendo suas ações à **subscrição pública** (mercado primário), isto é, oferecendo publicamente as ações por intermédio de um banco de investimento, visto que nenhuma companhia pode vender suas ações diretamente no mercado secundário. Posteriormente, uma vez subscritas e adquiridas no mercado primário, as referidas ações já poderão ser negociadas no **mercado de valores mobiliários** (mercado secundário → bolsas de valores e/ou mercado de balcão), sendo necessário para isso que a companhia obtenha da CVM (Comissão de Valores Mobiliários) o competente registro e autorização para tais negociações. Em outras palavras, as operações no mercado secundário são operações cujas transferências de recursos se dão entre investidores, não havendo qualquer alteração no patrimônio da companhia. Dessa forma, por exemplo, se algum acionista não estiver satisfeito, ele poderá vender suas ações na Bolsa de Valores, nada tendo isso a ver com as operações da companhia.

4) BOLSAS DE VALORES são associações civis, sem fins lucrativos, cujos patrimônios são representados por títulos pertencentes às sociedades corretoras-membros. Opcionalmente, as bolsas de valores podem se tornar sociedades anônimas, permitindo que, além das corretoras, haja outros tipos de sócios, podendo estes ser pessoas físicas ou jurídicas. Apesar de terem autonomia financeira, patrimonial e administrativa, estão sujeitas à supervisão da CVM, devendo obedecer às diretrizes e políticas emanadas do Conselho Monetário Nacional.

O principal recinto de uma bolsa de valores é o pregão, local mantido para a realização dos negócios de compra e venda das ações.

Todo tipo de operação nas bolsas de valores (compra, venda, entrega de títulos, pagamentos, recebimentos etc.) só pode ser feito por corretoras autorizadas a operar nas bolsas.

Para que os investidores possam adquirir diretamente nas bolsas de valores ações ou quaisquer outros títulos emitidos por companhias abertas, é necessário que se cadastrem em corretoras ou distribuidoras autorizadas, dando pessoalmente a essas entidades ordens de compra ou venda de valores mobiliários.

5) O MERCADO DE BALCÃO é uma alternativa para as companhias que desejam que suas ações sejam negociadas no mercado secundário, mas que não têm interesse imediato ou não se identificam com o mercado das bolsas de valores. Tal mercado é operado e fiscalizado pela SOMA (Sociedade Operadora de Mercado de Acesso), entidade jurídica com fins lucrativos de personalidade civil e responsabilidade limitada. Nesse tipo de mercado, as negociações podem ser feitas por telefone ou pela Internet, podendo participar desse mercado as cias. abertas, entidades associadas à SOMA e os investidores em geral.

Cabe, no entanto, ressaltar que, ao passo que a Bolsa de Valores só opera no mercado secundário, isto é, só opera com a venda e aquisição de valores mobiliários, o Mercado de Balcão, além de operar no mercado secundário, também opera no mercado primário, ou seja, opera também com a subscrição de valores mobiliários. Desta forma, a emissão de novas ações, por exemplo, não poderá ser feita na Bolsa de Valores, mas poderá ser feita no Mercado de Balcão.

Nota: ADQUIRIR AÇÕES não é o mesmo que SUBSCREVER AÇÕES. Adquirir ações significa comprar ações que já tiveram outros proprietários e que foram postas à venda no mercado secundário (bolsa de valores ou mercado de balcão). Subscriver ações significa comprar ações que nunca tiverem outros proprietários, visto que foram postas à venda pela primeira vez no mercado primário (banco de investimento ou mercado de balcão) pela sociedade emissora dessas ações.

6) De acordo com o art. 29 da Lei nº 6.404/1976, as ações da companhia aberta somente poderão ser negociadas depois de realizados 30% do preço de emissão.

7) VALORES MOBILIÁRIOS são títulos emitidos por sociedades anônimas. Os mais conhecidos são as **ações** e as **debêntures**.

8) As ACÇÕES constituem-se na menor fração em que se divide o capital social de uma sociedade anônima. Podem ser emitidas (vendidas aos acionistas) com ou sem valor nominal (valor de face), e, caso a emissão seja com valor nominal, este deverá ser o mesmo para todas elas (Lei nº 6.404/1976, art. 11). No caso das companhias abertas, este valor não poderá ser inferior ao mínimo fixado pela CVM. Nesta alternativa de emissão (emissão com valor nominal), poderá haver a cobrança de ágio (= excesso do valor de venda sobre o valor nominal), mas nunca deságio, isto é, emissão das ações por preço inferior ao seu valor nominal (Lei nº 6.404/1976, art. 13). A vedação da emissão das ações com deságio se explica em função da necessidade da preservação da realidade do capital social. No caso das ações emitidas sem valor nominal, pode haver também a figura do ágio, o qual é a parte do preço de emissão dessas ações que exceder a parcela destinada ao capital social. Assim, por exemplo, se a companhia X emitisse 4.000 novas ações sem valor nominal a R\$ 6,00 cada, destinando para o capital social apenas R\$ 5,00 por ação, o ágio seria de R\$ 1,00 por ação.

Por ocasião da constituição da sociedade, o preço de emissão das ações sem valor nominal será determinado pelos acionistas fundadores, e no aumento do capital, pela assembleia geral ou pelo conselho de administração, não havendo, ao contrário do caso das ações com valor nominal, nenhuma restrição quanto ao valor mínimo de emissão dessas ações.

De acordo com o parágrafo único do art. 14, no caso específico de emissão de ações preferenciais com prioridade no reembolso do capital, somente a parcela que ultrapassar o valor desse reembolso poderá ser considerada ágio na emissão dessas ações. Assim, por exemplo, se a companhia Y fixasse em seu estatuto que o valor de reembolso dos acionistas preferenciais com essa prioridade fosse, por exemplo, de R\$ 8,00 por ação, e a companhia emitisse essas ações por R\$ 6,70 cada, jamais poderia haver ágio na emissão dessas ações, pois R\$ 6,70 não ultrapassa R\$ 8,00. No entanto, se, em vez de R\$ 6,70, cada ação fosse emitida, por exemplo, por R\$ 9,20, a parte desse valor que ultrapassou o valor de reembolso seria de R\$ 1,20 por ação, valor este que “poderia” (não é obrigatório) ser contabilizado como ágio na emissão dessa ação. Neste caso, “poderia” também destinar, por exemplo, R\$ 8,50 para o capital social, de tal forma que o ágio fosse de R\$ 0,70, ou ainda destinar ao capital social qualquer outro valor entre R\$ 8,00 e R\$ 9,20. Desse modo, emitindo essas ações por R\$ 9,20, não poderia destinar ao capital social menos que R\$ 8,00 por ação, visto que o “valor máximo” do ágio nesse exemplo seria de R\$ 1,20.

Uma das vantagens de uma companhia emitir ações sem valor nominal é a maior flexibilidade nos aumentos do capital social. Outra vantagem é a redução da importância excessiva atribuída ao valor nominal das ações pelos participantes do mercado de valores mobiliários, evitando assim o prejuízo do funcionamento normal desse mercado.

9) De acordo com o art. 15 da Lei nº 6.404/1976, conforme a natureza dos **direitos** ou **vantagens** que confirmam a seus titulares, as ações poderão ser ordinárias, preferenciais ou de fruição.

10) As **AÇÕES ORDINÁRIAS**, além de concederem aos seus titulares participação nos lucros da companhia (dividendos) e outros direitos comuns (ordinário = comum) a todos os acionistas, têm como principal característica a concessão do **direito de voto** nas decisões tomadas nas assembleias gerais, dando aos acionistas que as possuem o poder de deliberar sobre os destinos da companhia, de decidir sobre a destinação dos lucros, de alterar o estatuto, de eleger ou destituir diretores etc.

Normalmente, o capital social das companhias fechadas é formado apenas por ações ordinárias, visto que, na prática, o objetivo principal das ações preferenciais é atrair novos investidores, através de negociações nas bolsas de valores ou mercado de balcão. Nada impede, porém, que, por razões diversas, o capital das companhias fechadas também seja formado por ações preferenciais. A única restrição legal referente à composição do capital social está descrita no § 2º do art. 15 da Lei nº 6.404/1976, o qual afirma que o número de ações preferenciais sem direito a voto, ou sujeitas a restrição no exercício desse direito, não pode ultrapassar **50% (cinquenta por cento)** do total das ações emitidas (redação alterada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001). Desta forma, por exemplo, se na composição do capital social de uma determinada sociedade anônima existirem ações preferenciais e ações ordinárias, caso o número destas seja de 46.800, o número daquelas poderá, no máximo, ser de 46.800.

11) As **AÇÕES PREFERENCIAIS** são aquelas que dão preferências ou vantagens a seus proprietários, tais como:

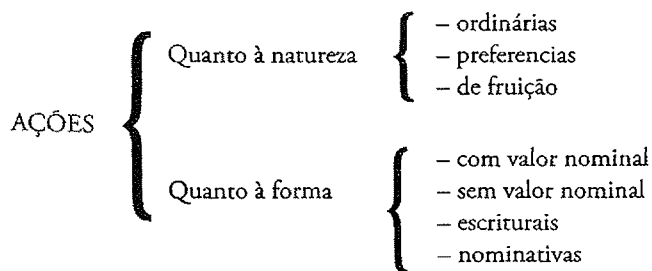
- prioridade na distribuição de dividendo, fixo ou mínimo;
- prioridade no reembolso do capital, com prêmio ou sem ele; ou
- acumulação das preferências e vantagens acima.

Desta forma, em virtude das vantagens acima descritas, normalmente o estatuto da companhia deixa de conferir o direito de voto a essas ações, ou confere este direito com restrições. No entanto, as ações preferenciais sem direito a voto adquirirão o exercício desse direito se a companhia, pelo prazo previsto no estatuto, não superior a **três exercícios consecutivos** (3 anos), deixar de pagar os dividendos fixos ou mínimos a que fizerem jus, direito que conservarão até o pagamento, se tais dividendos não forem cumulativos, ou até que sejam pagos os cumulativos em atraso (art. 111).

12) As **AÇÕES DE FRUIÇÃO** não representam o capital social da sociedade, pois este só poderá ser composto por ações ordinárias e preferenciais. Também, não são negociadas no mercado de valores mobiliários (bolsas de valores ou mercado de balcão). Nasce quando uma companhia opta por distribuir a alguns acionistas montantes a título de amortização

de um lote de ações, por sorteio ou por outro critério, sendo tais montantes correspondentes ao valor que lhes caberia em caso de dissolução da sociedade, isto é, aos titulares dessas ações é pago o valor nominal das mesmas. Em seguida, permite-se que aqueles antigos titulares adquiram novas ações em substituição àquelas. As ações de fruição terão somente os direitos que forem fixados no estatuto, como, por exemplo, a participação nos lucros da sociedade.

13) O documento de propriedade das ações é chamado de **CERTIFICADO DE AÇÕES**. No entanto, é permitido (art. 34, Lei nº 6.404/1976) que o estatuto da companhia autorize que parte ou a totalidade das suas ações seja mantida em contas de depósito, em nome dos seus proprietários, numa instituição financeira autorizada pela CVM. Essas ações são chamadas de **ESCRITURAIS**, podendo circular no mercado de capitais através de extratos das instituições depositárias, sem a emissão de cautelas (títulos de propriedade).



Nota: De acordo com o art. 20 da Lei nº 6.404/1976, o qual foi alterado pela Lei nº 8.021/1990, rodas as ações devem ser NOMINATIVAS, isto é, não existem mais ações nominativas endossáveis e ações ao portador. As ações ao portador eram aquelas em que não havia na cautela o nome de seu titular. A simples tradição manual caracterizava a propriedade desses títulos. As ações nominativas endossáveis eram aquelas que traziam o nome de seu proprietário, mas podiam ser transferidas por simples endosso passado no verso do título.

14) Entre outras, são vantagens dos investidores na aquisição de ações:

- **Dividendos:** participação nos lucros da companhia.
- **Bonificações:** ações dadas “de graça” em função do aumento do capital por incorporação de reservas.

15) Com relação às ações de cias. brasileiras no mercado internacional, tais companhias são autorizadas pelo governo a captar recursos nesse mercado, mediante o lançamento de recibos de depósitos lastreados em ações (*Depository Receipts* → *DRs*) custodiadas em um banco brasileiro, sendo os *DRs* emitidos, com base nesse lastro, por um banco depositário no exterior. Quando os *DRs* são lançados no mercado norte-americano são chamados de *ADRs* (*American Depository Receipts*). Desta forma, os investidores nos Estados Unidos podem comprar ações de empresas brasileiras ou de outros países nas bolsas americanas sob forma de *ADRs*, os quais podem ser convertidos em ações no país de origem para negociação. Para

que uma companhia brasileira lance *ADRs*, deverá emitir novas ações no Brasil, ou comprar suas próprias ações no mercado da bolsa, e depositar essas ações num banco brasileiro, atuando este como custodiante. Em função deste lastro, um banco do Exterior atuará como depositário, emitindo assim os *ADRs*. Se os *DRs* forem lançados em outros países que não os Estados Unidos, serão chamados de *IDRs* (*International Depositary Receipts*) ou *GDRs* (*Global Depositary Receipts*).

16) Além das ações, as sociedades anônimas podem emitir outros títulos. São eles:

- Debêntures.
- Partes Beneficiárias (só para cias. fechadas – Lei nº 6.404/1976, art. 47).
- Bônus de Subscrição.

No Capítulo 12 estudaremos esses títulos.

17) Aos sócios de uma sociedade anônima chamamos de **acionistas**, os quais podem ser pessoas físicas ou jurídicas. De forma geral, podemos destacar numa companhia 5 (cinco) tipos de acionistas:

ACIONISTA ORDINÁRIO (ou **COMUM**): É aquele que tem direitos e deveres comuns a todos os acionistas, tal como direito de participação nos lucros (dividendos – art. 202), direito a bonificações, dever de integralizar as ações subscritas (art. 106), dever de exercer o direito de voto (art. 115) etc.

ACIONISTA PREFERENCIAL: É o titular de ações preferenciais, não tendo, regra geral, o direito de voto nas assembleias.

ACIONISTA CONTROLADOR: É a pessoa física, jurídica, ou grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia, e que usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia (art. 116). Tal acionista, além de suas atribuições próprias, tem os mesmos direitos e deveres que os demais acionistas ordinários, mas responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder (art. 117).

ACIONISTA MINORITÁRIO: É o acionista que não participa do controle da companhia, normalmente por insuficiência de votos. Tendo em vista que esses acionistas podem ser prejudicados por decisões tomadas pelos acionistas controladores, como, por exemplo, remuneração elevada dos diretores, não pagamento de dividendos, alteração estatutária prejudicial às minorias, incorporação, fusão ou cisão desvantajosas para as minorias etc., a Lei nº 6.404/1976 determina vários dispositivos de proteção especial a esse tipo de acionista, tais como:

- direito de convocar a assembleia geral nos casos previstos na lei (art. 123);
- direito de retirada, mediante o reembolso do valor de suas ações (art. 137);
- direito de voto múltiplo na eleição dos membros do Conselho de Administração (art. 141);
- direito de eleger um membro do Conselho Fiscal (art. 161, § 4º, a);
- outros.

ACIONISTA DISSIDENTE: É o acionista que não concorda com as decisões da maioria, tais como a alteração dos dividendos obrigatórios, criação de ações preferenciais ou atribuição de novas vantagens às mesmas etc. Nos casos previstos na lei, tal acionista tem o direito de se retirar da companhia, mediante o reembolso de suas ações, o qual não poderá ser inferior ao seu valor patrimonial no último balanço aprovado pela assembleia geral (art. 45).

CAPITAL AUTORIZADO

■ De acordo com o art. 168 da Lei nº 6.404/1976, o estatuto da cia. aberta pode conter autorização para aumento do capital social, independentemente de reforma estatutária. Exemplo:

Capital Autorizado.....	R\$ 400.000,00
Capital a Subscriver.....	(R\$ 120.000,00)
Capital Subscrito.....	R\$ 280.000,00

Desta forma, o capital subscrito poderia aumentar, no máximo, em R\$ 120.000,00, sem alteração estatutária. Se, por exemplo, se quiser aumentar o capital social em R\$ 143.000,00, o estatuto antes deverá ser alterado.

ÓRGÃOS DE UMA SOCIEDADE ANÔNIMA

■ **ASSEMBLEIA GERAL** – É a reunião dos acionistas que possuem ações com direito a voto. Estes, através do voto, têm o poder de decidir sobre todos os negócios relativos ao objeto da companhia, sendo as deliberações tomadas pela maioria absoluta dos votos (mais de 50%). De acordo com o art. 131 da Lei nº 6.404/1976, as assembleias podem ser ORDINÁRIAS, quando realizadas anualmente nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social – art. 132, para a tomada de conta dos administradores, exame, discussão e votação das demonstrações contábeis, deliberação sobre a destinação do lucro líquido e a distribuição dos dividendos, eleição, se for o caso, de administradores e membros do conselho fiscal, ou EXTRAORDINÁRIAS, quando realizadas em qualquer época para deliberar sobre reforma no estatuto e outros assuntos não previstos em assembleias ordinárias.

Além das assembleias mencionadas, existem também as ASSEMBLEIAS ESPECIAIS, as quais podem ser formadas por acionistas portadores de ações preferenciais, debenturistas ou titulares de partes beneficiárias, para discussão e votação de matérias específicas e privativas desses titulares (arts. 18, 51, 57, 71, 136, 174 e 231).

■ **CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO** (art. 140 a 142) – É composto por um mínimo de três acionistas eleitos pela assembleia geral e por ela destituíveis a qualquer tempo, cuja competência é a de fixar a orientação geral dos negócios da companhia, eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e os papéis da companhia, convocar a assembleia geral quando julgar conveniente, autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo permanente, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros etc.

■ **DIRETORIA** (art. 143 e 144) – É composta por dois ou mais diretores, acionistas ou não (art. 146), eleitos e destituíveis a qualquer tempo pelo conselho de administração, ou, se inexistente, pela assembleia geral. No silêncio do estatuto e inexistindo deliberação do conselho de administração, competirá a qualquer diretor a representação da companhia e a prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular.

■ **CONSELHO FISCAL** (art. 161 a 165) – É formado por um mínimo de três e um máximo de 5 membros, acionistas ou não, eleitos pela Assembleia Geral. Tem a função de fiscalizar os atos dos administradores e de opinar sobre os relatórios anuais e os demonstrativos contábeis.

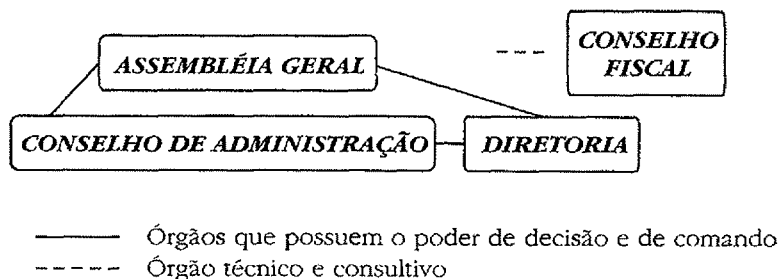
Observações:

1) A administração da S.A. competirá ao Conselho de Administração e à Diretoria, ou somente à Diretoria (art. 138).

2) As cia. abertas, as de capital autorizado e as sociedades de economia mista terão, obrigatoriamente, Conselho de Administração (art. 138).

3) O Conselho de Administração é órgão de deliberação colegiada, sendo a representação da companhia privativa dos diretores (art. 138).

4) Órgão colegiado é aquele cuja manifestação da vontade não está restrita a uma única pessoa, e sim a um conjunto de pessoas.



BREVE HISTÓRICO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS NO BRASIL

A primeira sociedade anônima existente no Brasil foi o Banco do Brasil, criado em 12 de outubro de 1808, através do alvará do príncipe regente D. João, apesar da independência só ser declarada anos depois por D. Pedro I, em 7 de setembro de 1822. Na formação do capital social do BB, foram emitidas 1.200 ações de um conto de réis cada uma. No entanto, só em 1850 foi criado o Código Comercial, o qual regulava, entre outras coisas, as sociedades anônimas. Posteriormente, foram criadas as seguintes leis específicas para as S/As: Lei nº 3.150, de 1822 (regulamentada pelo Decreto nº 8.821, de 1822); Decreto nº 164, de 1890; Decreto nº 434, de 1891; e Decreto nº 2.627, de 1940. Este último vigorou até 1976, quando foi criada a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), que está vigorando até

os dias de hoje. Porém, de 1976 até o presente momento, esta lei sofreu diversas alterações, através do Decreto-Lei nº 2.287, de 1986; da Lei nº 7.730, de 1989; da Lei nº 8.021, de 1990; da Lei nº 9.249, de 1995; da Lei nº 9.457, de 1997; da Lei nº 10.303, de 2001; e, até o presente momento, da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

ELEMENTOS	SOCIEDADE ANÔNIMA	SOCIEDADE LIMITADA
CAPITAL (Composição)	Ações	Quotas
SÓCIOS	Acionistas	Quotistas
DOCUMENTO PRINCIPAL	Estatuto	Contrato Social
QUANTO AO OBJETO	Sempre empresária, independentemente do seu objeto	Empresária ou simples, dependendo do seu objeto
LEI REGULADORA PRINCIPAL	Lei nº 6.404/1976	Art. 1.052 e segs. C.C.
RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS	Limitada ao valor das ações subscritas	Solidária e limitada ao valor do capital social
PARTICIPAÇÃO (dos sócios nos lucros)	Dividendos	Dividendos
PARTICIPAÇÃO (sociedade no seu próprio capital)	Ações em Tesouraria	Quotas Liberadas
IMPORTÂNCIA DOS SÓCIOS	Sociedade de capital	Sociedade de pessoas
NOME DA SOCIEDADE	Denominação	Denominação/Razão Social

Exercícios de Fixação

1. O objeto da contabilidade é:

- a) o controle do patrimônio;
- b) o fornecimento de informações a seus usuários;
- c) o patrimônio;
- d) a apuração do lucro ou prejuízo da entidade;
- e) a entidade que possui um patrimônio.

2. (BNDES/UFRJ) O principal objetivo da contabilidade é:

- a) controlar as operações que modificam a situação patrimonial;
- b) apresentar o resultado de determinado período através das demonstrações contábeis;
- c) descrever e demonstrar a situação patrimonial de maneira sistemática;
- d) informar a seus usuários os fatos e seus reflexos na situação patrimonial;
- e) registrar todas as transações expressas em termos monetários.

3. Não é técnica contábil:

- a) escrituração;
- b) elaboração das demonstrações contábeis;
- c) auditoria;
- d) planejamento;
- e) análise das demonstrações contábeis.

4. Técnica contábil responsável pelos registros dos fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade:

- a) escrituração;
- b) auditoria;
- c) análise das demonstrações contábeis;
- d) controle;
- e) elaboração das demonstrações contábeis.

5. Verificar a autenticidade dos registros e demonstrações contábeis:

- a) escrituração;
- b) auditoria;
- c) demonstrações Contábeis;
- d) análise de Balanços;
- e) planejamento.

6. A finalidade da Contabilidade, a qual pode ser entendida como o seu objetivo principal, é fornecer informações, principalmente, de caráter financeiro e econômico às entidades físicas ou jurídicas interessadas nas mesmas. Dentre as entidades que necessitam das informações contábeis, podemos citar:

- a) sócios;
- b) administradores;
- c) bancos;
- d) governos;
- e) todos acima.

7. Considere as seguintes afirmativas:

- Gestão é o conjunto de atos praticados pela administração de uma entidade na gerência dos recursos exclusivamente materiais.
- As empresas civis são aquelas que se dedicam à prestação de serviços ou à venda de produtos.
- As sociedades anônimas só serão consideradas mercantis se praticarem atos de natureza comercial.
- As empresas industriais são aquelas que, a partir das matérias-primas, necessariamente adquiridas de seus fornecedores, fabricam produtos, os quais serão vendidos a seus clientes.

Assim, estão incorretas:

- a) uma;
- b) duas;
- c) três;
- d) nenhuma;
- e) todas.

8. Seja a seguinte relação:

- Assembleia Geral
- Departamento Financeiro
- Conselho de Administração
- Departamento Técnico
- Diretoria
- Conselho Fiscal
- Consultoria
- Almoxarifado
- Presidência
- Manutenção

Da relação anterior, o número de itens que indicam órgãos de uma sociedade anônima, de acordo com a Lei nº 6.404/1976, é igual a:

- a) 3;
- b) 4;
- c) 5;
- d) 6;
- e) 7.

9. **É formado por um mínimo de três e um máximo de cinco membros, acionistas ou não, eleitos pela Assembleia Geral. É órgão que tem a função de fiscalizar os atos dos administradores e de opinar sobre os relatórios anuais e sobre os demonstrativos contábeis:**
- a) Conselho Fiscal;
 - b) Conselho de Administração;
 - c) Consultoria Técnica;
 - d) Diretoria;
 - e) Administração.
10. **É composto por um mínimo de três acionistas eleitos pela assembleia geral e por ela destituíveis a qualquer tempo:**
- a) Conselho Fiscal;
 - b) Conselho de Administração;
 - c) Diretoria;
 - d) Departamento Financeiro;
 - e) Departamento Técnico.
11. **Diagnosticar a situação econômica e financeira de uma entidade:**
- a) análise;
 - b) escrituração;
 - c) auditoria;
 - d) demonstrações;
 - e) planejamento.
12. **De acordo com a Lei nº 6.404/1976, as demonstrações contábeis são elaboradas:**
- a) em dezembro;
 - b) em 31 de dezembro;
 - c) ao fim de cada exercício social;
 - d) na época que a administração julgar conveniente;
 - e) ao fim de cada mês.
13. **(Técnico da Receita Federal/Esaf) A palavra azienda é comumente usada em Contabilidade como sinônimo de fazenda, na acepção de:**
- a) conjunto de bens e direitos;
 - b) mercadorias;
 - c) finanças públicas;
 - d) grande propriedade rural;
 - e) patrimônio, considerado juntamente com a pessoa que tem sobre ele poderes de administração e disponibilidade.
14. **(Controladoria Geral do Município/RJ/FJG) Os fatos contábeis provocam modificações na estrutura do patrimônio e os seus registros deverão ser feitos de maneira cronológica, selecionando-os em grupos homogêneos e evidenciando seus aspectos qualitativos e quantitativos. Isso caracteriza a técnica contábil de:**
- a) controle;
 - b) planejamento;
 - c) auditoria;
 - d) escrituração;
 - e) demonstrações contábeis.

15. Não é característica de uma sociedade anônima:

- a) o documento principal é o estatuto;
- b) sempre é considerada mercantil, independentemente de seu objeto;
- c) sua administração compete ao conselho de administração e à diretoria, ou somente a esta;
- d) é sociedade de capital, pois a importância das pessoas é secundária;
- e) pode ser designada por firma ou denominação.

16. (Petrobras/Cesgranrio) As duas finalidades básicas para o uso das informações contábeis são:

- a) controle e planejamento;
- b) controle e acompanhamento;
- c) acompanhamento e planejamento;
- d) análise e planejamento;
- e) análise e controle.

17. (Técnico da Receita Federal/Esaf) As técnicas de que a contabilidade se utiliza para alcançar seus objetivos são:

- a) escrituração, planejamento, coordenação e controle;
- b) escrituração, balanços, inventários e orçamentos;
- c) contabilização, auditoria, controle e análise de balanços;
- d) auditoria, análise de balanços, planejamento e controle;
- e) auditoria, escrituração, análise de balanços e demonstrações.

18. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Para registro contábil da operação em que a empresa adquire as suas próprias ações, usa-se a conta:

- a) Capital a Realizar;
- b) Acionistas – Conta Capital;
- c) Ações em Tesouraria;
- d) Ações Caucionadas;
- e) Ações em Custódia.

19. (Auditor da Receita Federal/Esaf) As ações de Cia. aberta somente poderão ser negociadas depois de:

- a) realizado integralmente o preço de emissão;
- b) realizado 50% do preço de emissão;
- c) realizado 10% do preço de emissão;
- d) realizado 20% do preço de emissão;
- e) realizado 30% do preço de emissão.

20. (Técnico da Receita Federal/Esaf) É função econômica da Contabilidade:

- a) apurar lucro ou prejuízo;
- b) controlar o patrimônio;
- c) evitar erros ou fraudes;
- d) efetuar o registro dos fatos contábeis;
- e) verificar a autenticidade das operações.

21. (Auditor da Receita Federal/Esaf) A sociedade por cotas de responsabilidade limitada pode adotar, como nome comercial:

- a) apenas título de estabelecimento;
- b) apenas denominação social;
- c) apenas firma social, com os nomes dos sócios quotistas;
- d) apenas firma social, com o nome do sócio quotista majoritário;
- e) denominação ou firma social, indiferentemente.

22. (Técnico da Receita Federal/Esaf) O Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas, realizado na cidade do Rio de Janeiro, de 17 a 27 de agosto de 1924, formulou um conceito oficial para Contabilidade. Assinale a opção que indica esse conceito oficial.

- a) Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativo e específico e as variações por ele sofridas.
- b) Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica.
- c) Contabilidade é a metodologia especial concebida para captar, registrar, reunir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente.
- d) Contabilidade é a arte de registrar todas as transações de uma companhia que possam ser expressas em termos monetários e de informar os reflexos dessas transações na situação econômico-financeira dessa companhia.
- e) Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante registro, demonstração expositiva, confirmação, análise e interpretação dos fatos nele ocorridos.

23. (Técnico da Receita Federal/Esaf) “O patrimônio, que a contabilidade estuda e controla, registrando todas as ocorrências nele verificadas.”

“Estudar e controlar o patrimônio, para fornecer informações sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.”

As proposições indicam, respectivamente:

- a) a finalidade e o conceito da contabilidade;
- b) o campo de aplicação e o objeto da contabilidade;
- c) o campo de aplicação e o conceito da contabilidade;
- d) a finalidade e as técnicas contábeis da contabilidade;
- e) o objeto e a finalidade da contabilidade.

24. (Controladoria Geral do Município/RJ/FJG – Fundação João Goulart) Como exemplos de Técnicas Contábeis, temos:

- a) controle e auditoria;
- b) planejamento e escrituração;
- c) demonstrações contábeis e controle;
- d) planejamento e controle;
- e) auditoria e análise de balanços.

25. (Técnico da Receita Federal/Esaf)

- Escrituração
- Atos Administrativos
- Demonstrações Contábeis
- Auditoria
- Análise de Balanços
- Mecanismo do Débito e do Crédito
- Equação Fundamental do Patrimônio
- Princípios Contábeis

Indique quantas técnicas contábeis constam dos itens acima.

- | | |
|------------|-----------|
| a) Duas. | d) Cinco. |
| b) Quatro. | e) Seis. |
| c) Três. | |

26. (Auditor da Receita Federal/Esaf) As sociedades anônimas:

- a) são sempre sociedades mercantis, ainda que seu objeto social seja o desenvolvimento de atividades de natureza civil;
- b) são sempre sociedades mercantis, porque o seu objeto social é o desenvolvimento de atividades de natureza eminentemente mercantil;
- c) poderão constituir-se como sociedades civis, quando o objeto social for o desenvolvimento de atividades de natureza civil;
- d) poderão constituir-se como sociedades civis e mercantis, quando se identificarem como sociedades de economia mista;
- e) poderão constituir-se como sociedades civis e mercantis, quando seu objeto estiver definido no Estatuto Social, como o desenvolvimento de atividades de natureza civil e mercantil.

27. (Braspetro/Cesgranrio) Pode-se definir Contabilidade como sendo um(a):

- a) sistema de informações que registra as ocorrências que afetam o patrimônio de uma entidade, visando à obtenção de um resultado mensurável economicamente;
- b) conjunto de princípios, normas e procedimentos que têm por finalidade ordenar os fatores de produção e controlar a sua produtividade e eficiência, visando obter determinado resultado;
- c) técnica que consiste na decomposição, comparação, análise e interpretação dos demonstrativos do estado patrimonial e do resultado econômico da entidade;
- d) ciência que organiza, orienta e analisa os fenômenos relativos à produção, à acumulação, à distribuição e ao consumo dos bens materiais;
- e) ciência que estuda o patrimônio, utilizando metodologia específica para coletar, registrar, acumular, resumir e analisar todos os fatos que afetam a situação patrimonial de uma entidade.

28. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Nas sociedades mercantis, a responsabilidade dos sócios pelas obrigações da sociedade está relacionada:

- a) à forma societária adotada;
- b) ao acordo com os credores sociais;
- c) ao acordo entre os sócios;
- d) exclusivamente ao fato de a sociedade ser ou não personificada;
- e) à formulação de pactos parassociais.

29. (Petrobras/Cesgranrio) A capacidade de a Contabilidade captar e registrar, normalmente, **eventos mensuráveis em moeda determina:**
- os objetivos da contabilidade;
 - o entendimento da contabilidade como um fim em si mesma;
 - as limitações da contabilidade;
 - a capacidade técnica dos lançamentos contábeis;
 - a adequabilidade das informações contábeis.
30. (TRE/RJ/Fesp – Fundação Escola do Serviço Público) Das definições abaixo, a que **não traduz uma das funções primordiais da Contabilidade é:**
- registro dos fatos econômico-financeiros de uma empresa;
 - produção de informação que proporcione maior eficiência administrativa;
 - medição da rentabilidade e do retorno do investimento dos sócios;
 - medição da eficiência administrativa e operacional;
 - apuração do montante dos impostos a pagar.
31. (Petrobras/Cesgranrio) As informações fornecidas pela contabilidade têm variados graus de interesse para os grupos que as utilizam. Pode-se afirmar que, numa empresa, o grupo formado por sócios, acionistas ou proprietários, em geral, e o grupo formado por administradores, diretores e executivos interessam-se, respectivamente, por informações:
- analíticas e constantes; analíticas e periódicas;
 - detalhadas e constantes; resumidas e periódicas;
 - detalhadas e periódicas; resumidas e constantes;
 - resumidas e concisas; detalhadas e constantes;
 - resumidas e concisas; detalhadas e periódicas.
32. (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil/ESAF) A Lei nº 6.404/76, com suas diversas atualizações, determina que, ao fim de cada exercício social, com base na escrituração mercantil da companhia, exprimindo com clareza a situação do patrimônio e as mutações ocorridas no exercício, a diretoria fará elaborar as seguintes demonstrações financeiras:
- balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração das origens e aplicações de recursos; e, se companhia aberta, demonstração das mutações do patrimônio líquido.
 - balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração dos fluxos de caixa; e demonstração do valor adicionado.
 - balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstrações das origens e aplicações de recursos; e demonstração das mutações do patrimônio líquido.
 - balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração das origens e aplicações de recursos; demonstração dos fluxos de caixa; e, se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.
 - balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração dos fluxos de caixa; e, se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

33. (Furnas/Cesgranrio) **Relativamente à entidade objeto da contabilização, a Contabilidade é um sistema de informação:**
- a) destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica e financeira;
 - b) destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e física;
 - c) e de avaliação, destinado a prover seus usuários de demonstrações e análises de natureza econômica e financeira;
 - d) e de avaliação, destinado a prover seus usuários de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e física;
 - e) e de avaliação, destinado a prover seus usuários de demonstração e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade.
34. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) **Decomposição, comparação e interpretação dos demonstrativos do estado patrimonial e do resultado econômico de uma entidade é:**
- a) função econômica da Contabilidade;
 - b) objeto da Contabilidade;
 - c) técnica contábil chamada Análise de Balanços;
 - d) finalidade da Contabilidade;
 - e) função administrativa da Contabilidade.
35. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) **As aziendas são entidades econômico-administrativas, cuja existência é reconhecida a partir da união de três elementos essenciais, os quais são:**
- a) a contabilidade, a administração e o patrimônio;
 - b) os órgãos volitivos, diretivos e executivos;
 - c) o planejamento, a coordenação e o controle;
 - d) a escrituração, a auditoria e o balanço;
 - e) o patrimônio, a administração e o trabalho.
36. (Petrobras/Cesgranrio) **Para confirmar a exatidão dos registros e demonstrações contábeis de uma empresa, dentro dos princípios da contabilidade, utilizamos a técnica contábil referente a:**
- a) contas;
 - b) concorrências;
 - c) finanças;
 - d) análise;
 - e) auditoria.
37. **Nas sociedades anônimas, as assembleias gerais ordinárias são realizadas:**
- a) semestralmente, no início de cada semestre;
 - b) anualmente, ao fim do exercício social;
 - c) a qualquer época, quando for conveniente;
 - d) nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social;
 - e) mensalmente.

- 38. Numa sociedade anônima, fixar a orientação geral dos negócios da companhia é uma das atribuições do(a):**
- assembleia geral;
 - conselho de administração;
 - diretoria;
 - conselho fiscal;
 - conselho de administração ou diretoria.
- 39. Numa sociedade anônima, é órgão que não possui o poder de decisão e de comando, isto é, apenas é órgão técnico e consultivo:**
- conselho fiscal;
 - assembleia geral;
 - conselho de administração;
 - diretoria;
 - presidência.
- 40. A administração de uma sociedade anônima competirá:**
- somente à diretoria;
 - somente ao conselho de administração;
 - ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria;
 - ao conselho de administração ou à diretoria;
 - ao conselho fiscal ou ao conselho de administração.
- 41. (Petrobras – Contador/Cesgranrio) A informação contábil é utilizada, principalmente, para as finalidades:**
- fiscais e jurídicas;
 - orçamentárias, financeiras e patrimoniais;
 - de controle e planejamento;
 - de análise, conclusão e decisão;
 - de escrituração, avaliação e organização.
- 42. (Petrobras – Contador/Cesgranrio) Os dois grandes ramos da Contabilidade, através dos quais ela pode desempenhar seu papel informativo, são denominados de Contabilidade:**
- Fiscal e Societária;
 - Privada e Pública;
 - Fábrica e de Serviços;
 - Rural e Estatal;
 - Financeira e Gerencial.
- 43. (Petrobras – Técnico de Contabilidade/Cesgranrio) O enunciado “metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente (...)” corresponde a:**
- campo de ação da Contabilidade;
 - finalidade da Contabilidade;
 - objeto da Contabilidade;
 - definição de Contabilidade;
 - definição de escrituração.

44. (Petrobras – Contador/Cespe – UnB) O capital social integralizado, representado pela totalidade das ações ordinárias e preferenciais da Petrobras, apresentava a seguinte composição em 31 de dezembro de 1998.

Acionista	Quantidade de ações (em bilhões)
União	57,43
BNDESPAR	7,36
Fundo de Participação Social (FPS)	0,57
Estados, Municípios e Distrito Federal	0,20
Outras entidades de direito público	0,03
American Depositary Receipts (ADR)	5,46
Acionistas estrangeiros	12,45
Pessoas físicas e outras pessoas jurídicas de direito privado	25,00
Total	108,50

É correto afirmar que, do total das ações, as ações do ADR e dos acionistas estrangeiros correspondiam a:

- menos de 15%;
- mais de 15% e menos de 16%;
- mais de 16% e menos de 17%;
- mais de 17% e menos de 18%;
- mais de 18%.

45. (Petrobras – Contador/Cespe – UnB) Considerando o quadro da questão anterior e supondo que determinado dividendo tenha sido distribuído entre os acionistas em partes proporcionais às suas quantidades de ações, julgue os itens seguintes.

- À União foi atribuída uma parcela correspondente a menos da metade do dividendo.
- Aos Estados, aos Municípios, ao Distrito Federal e ao FPS, juntos, foi atribuída uma parcela do dividendo inferior a um décimo da parcela que foi atribuída aos acionistas estrangeiros.
- Se a parcela do dividendo que correspondeu às pessoas físicas e outras pessoas jurídicas de direito privado foi de 100 milhões de reais, então o valor total do dividendo era superior a 430 milhões de reais.

Assinale a opção correta.

- Apenas um item está certo.
- Apenas os itens I e II estão certos.
- Apenas os itens I e III estão certos.
- Apenas os itens II e III estão certos.
- Todos os itens estão certos.

46. (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) O atributo da informação contábil que se fundamenta na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo, fazendo com que o usuário aceite essa informação e a utilize como base de decisão, é:

- tempestividade;
- comparabilidade;
- compreensibilidade;
- confiabilidade.

47. (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) Permitir aos usuários internos e externos a obtenção de informações de natureza econômica e financeira acerca da entidade representa:
- a) a finalidade da Contabilidade;
 - b) o conceito de Contabilidade;
 - c) o objeto da Contabilidade;
 - d) o campo de aplicação da Contabilidade.
48. (Susep – Agente Executivo/Esaf) O campo de atuação da Contabilidade são as entidades econômico-administrativas, cuja classificação, quanto aos fins a que se destinam, faz-se, corretamente, dividindo-as em:
- a) pessoas físicas e pessoas jurídicas;
 - b) entidades abertas e entidades fechadas;
 - c) entidades públicas e entidades privadas;
 - d) entidades civis e entidades comerciais;
 - e) entidades sociais, econômicas e econômico-sociais.
49. (Petrobras – Contador Júnior/Cesgranrio) O principal objetivo da existência das Bolsas de Valores é:
- a) proporcionar liquidez aos títulos;
 - b) proporcionar às empresas a possibilidade de vender partes beneficiárias;
 - c) comprar e vender debêntures emitidas pelas instituições financeiras;
 - d) permitir que as empresas obtenham capitais de terceiros a baixo custo;
 - e) realizar operações de compra e venda de moeda estrangeira.
50. (Petrobras – Contador Júnior/Cesgranrio) O estatuto de uma companhia que quer expandir seus negócios, mediante emissão de novas ações, estabelece que as ações terão valor nominal, fixando esse valor em R\$ 3,00. Prevendo dificuldades para colocar as ações pelo valor nominal fixado no estatuto, as novas ações são emitidas com valor de face de R\$ 2,00, preço este tido como de forte apelo para o mercado.
- Considerando as determinações da Lei nº 6.404/1976, com a nova redação dada pelas Leis nº 9.457/1997, de 5/5/1997; nº 10.194/2001, de 14/2/2001; e nº 10.303/2001, de 31/10/2001, essa companhia deverá:
- a) registrar, como Capital, o valor de face das novas ações vezes a quantidade de ações negociadas;
 - b) registrar, como Capital, o valor de face das novas ações vezes a quantidade de ações negociadas e, como Reserva de Ágio, a diferença entre o valor nominal das ações e o valor de face da nova emissão vezes a quantidade negociada;
 - c) registrar, como Capital, o valor de face das novas ações vezes a quantidade de ações negociadas e, como Deságio, a diferença entre o valor nominal das ações e o valor de face da nova emissão vezes a quantidade negociada;
 - d) registrar, como Capital, o valor de face das novas ações vezes a quantidade de ações negociadas e, como Despesas do Exercício, a diferença entre o valor nominal das ações e o valor de face da nova emissão vezes a quantidade negociada;
 - e) suspender a emissão das novas ações, pois a Lei Societária veda a emissão de ações por preço inferior ao de seu valor nominal.

51. Analise as seguintes afirmativas.

- I. Quando uma sociedade anônima pretende lançar novas ações, precisa contratar uma instituição financeira para realizar essa subscrição.
- II. As sociedades anônimas fechadas são consideradas de subscrição particular, pois a subscrição de novas ações é realizada pelos já acionistas ou por um grupo restrito de pessoas.
- III. As sociedades anônimas abertas são aquelas que oferecem suas ações à subscrição pública, isto é, oferecem publicamente suas ações através de uma instituição financeira.

Assim, está(ão) correta(s):

- a) apenas a I;
- b) apenas a II e a III;
- c) apenas a I e a II;
- d) apenas a III;
- e) todas.

52. (Agente Fiscal de Rendas – SP/Vunesp) Considere as proposições a seguir relacionadas com o conceito, conteúdo, características e usuários da informação contábil.

- I. A Contabilidade busca a geração de informações qualitativas e quantitativas sobre a entidade particularizada, expressas tanto em termos físicos, quanto monetários.
- II. A informação contábil qualitativa refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores.
- III. A informação contábil quantitativa refere-se à natureza dos componentes patrimoniais, como dinheiro, máquinas, estoques, etc.
- IV. As informações contábeis devem propiciar aos usuários a compreensão do estado em que se encontra a entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.
- V. A informação contábil deve ser veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de usuários, cujos interesses nem sempre são coincidentes.

Estão corretas somente as proposições:

- a) I e II;
- b) I, II e III;
- c) I e IV;
- d) I, IV e V;
- e) IV e V.

53. (Agente Fiscal de Rendas – SP/Vunesp) São atributos da informação contábil a confiabilidade, a tempestividade, a compreensibilidade e a comparabilidade.

Indique a alternativa que descreve o atributo da tempestividade.

- a) Faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisão.
- b) Refere-se ao fato de a informação contábil dever chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que possa utilizá-la para seus fins.
- c) Concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada.
- d) Possibilita ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma entidade ou em diversas entidades.
- e) Exige que as informações contábeis não contenham erros e sejam elaboradas em consonância com os PFC e as NBC.

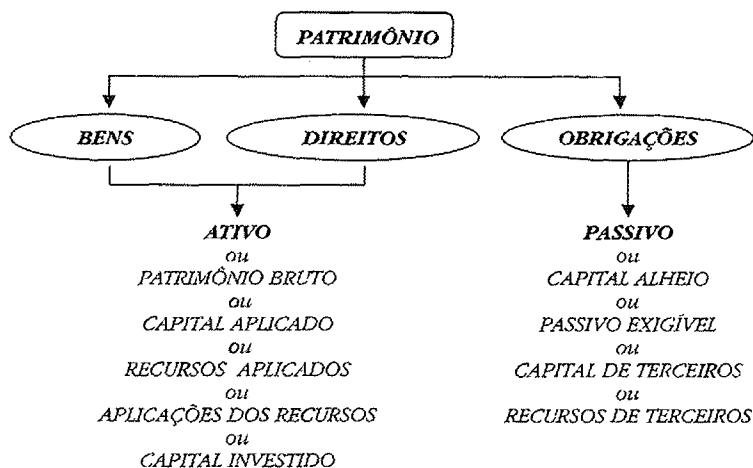
54. (Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – RJ – Nova Iguaçu/IPDEP) A Contabilidade é um sistema de informações e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação _____ objeto de contabilização.
- à entidade
 - ao ativo
 - ao passivo
 - ao patrimônio líquido
55. (IRB – Brasil Resseguros S.A. – Analista do IRB/Iade) “Permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômico-financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.” A proposição indica:
- o objeto da Contabilidade;
 - o campo de aplicação da Contabilidade;
 - o objetivo principal da Contabilidade;
 - o conceito de Contabilidade.
56. (BNDES – Contador/Fundação Cesgranrio) Quando da constituição da sociedade anônima, um dos acionistas subscreveu 1.150.000 ações, com valor nominal de R\$ 1,00, para a integralização em equipamentos aos quais ele atribuiu, em documento endereçado à Assembleia Geral, o valor de R\$ 1.145.000,00.
- A Assembleia Geral de subscritores nomeou uma empresa especializada que, em laudo fundamentado, avaliou o conjunto de equipamentos em R\$ 1.160.000,00.
- A Assembleia Geral aprovou o valor dos equipamentos em R\$ 1.148.000,00.
- Considerando as determinações da Lei nº 6.404/1976, com nova redação dada pelas Leis nºs 9.457/1997 e 10.303/2001, a integralização do capital deve ser considerada pelo valor, em reais, de:
- 1.145.000,00, atribuído pelo subscritor.
 - 1.148.000,00, aprovado pela assembleia geral.
 - 1.150.000,00, sendo a diferença, ressarcida ao subscritor.
 - 1.150.000,00, sendo esse valor atribuído aos equipamentos, não havendo ressarcimento.
 - 1.160.000,00, sendo a diferença, de R\$ 10.000,00, considerada como ágio na subscrição.

PATRIMÔNIO

1. CONCEITO

O patrimônio de uma empresa é composto pelo conjunto de bens, direitos e obrigações de sua propriedade.

Os bens e direitos constituem sua parte positiva, a qual chamamos de ATIVO. As obrigações (dívidas com terceiros), a parte negativa, a qual chamamos de PASSIVO.



1.1. Bens

No sentido geral, bens são todas as coisas que satisfazem as necessidades humanas. No sentido econômico, bem é tudo aquilo que possui utilidade e pode ser quantificado monetariamente.

⇒ **BENS NUMERÁRIOS**
(ou Disponibilidades)

- Caixa
- Bancos Conta Movimento
- Aplicações de Liquidez Imediata
- Numerário em Trânsito

Observações:

- 1) As DISPONIBILIDADES representam dinheiro em espécie ou equivalente.
- 2) Todos os nomes que representam elementos patrimoniais (bens, direitos ou obrigações) são chamados de CONTAS.
- 3) A conta CAIXA representa o dinheiro existente no cofre da empresa, não só em espécie, mas também cheques de terceiros não depositados no banco, vale-refeição, vale-transporte etc.
- 4) A conta BCM (Bancos Conta Movimento) representa o dinheiro da empresa ou cheques de terceiros depositados no banco.
- 5) A conta APLICAÇÕES DE LIQUIDEZ IMEDIATA representa o dinheiro aplicado no mercado financeiro em curtíssimo prazo, sendo a diferença entre o valor aplicado e o valor resgatado **Receita Financeira**.
- 6) A conta NUMERÁRIO EM TRÂNSITO pode representar, por exemplo, dinheiro remetido para filiais em espécie, em cheques, em ordens de pagamento etc.

⇒ **BENS DE VENDA**
(Estoques)

[– Mercadorias]	<i>empresa comercial</i>
	– Matérias-Primas		
	– Produtos em Fabricação]	<i>empresa industrial</i>
	– Produtos Prontos		

Observações:

- 1) Há estoques que não constituem bens de venda, como, por exemplo, estoques de MATERIAIS DE EXPEDIENTE. Tais bens não serão vendidos e sim consumidos. Uma vez consumidos, serão considerados despesas. Caso a empresa trabalhe com pouca quantidade desses materiais, mesmo que não sejam de imediato consumidos, poderão ser considerados como despesas e não como estoques.
- 2) A diferença entre MERCADORIA e PRODUTO PRONTO é que a primeira é adquirida de um fornecedor para posterior revenda, e o segundo é fabricado a partir das matérias-primas para posterior venda. Desta forma, uma empresa comercial vende MERCADORIAS e uma empresa industrial vende PRODUTOS.
- 3) As MATÉRIAS-PRIMAS são consideradas bens de venda, não porque serão vendidas, mas sim porque serão transformadas em produtos prontos, os quais serão vendidos.
- 4) Os PRODUTOS EM FABRICAÇÃO (ou *Produtos em Elaboração* ou *Produtos em Processo*) são considerados **bens de venda** de uma empresa industrial, pois, após acabados, serão vendidos.

Observações:

1) Bens TANGÍVEIS são aqueles que têm existência **concreta** (material), ao passo que bens INTANGÍVEIS são aqueles que têm existência **abstrata** (imaterial). Assim, por exemplo, um táxi (automóvel) é um bem tangível; porém a licença do taxista é um bem intangível.

2) A PATENTE é decorrente de alguma invenção. O valor da patente é igual ao somatório dos gastos com seu registro e as despesas de pesquisas na sua obtenção.

3) O FUNDO DE COMÉRCIO é o **ponto comercial**. Ao se apurar, por exemplo, o valor pelo qual uma loja deva ser vendida, não basta somarmos todos os bens materiais ali existentes. Deve-se levar também em consideração, entre outros fatores que possam existir, a clientela, a localização, a fama e o tempo de existência. Assim, o valor considerado além da matéria deverá ser o valor do fundo de comércio. Se, por hipótese, a soma dos valores dos bens materiais ali existentes fosse de \$ 40.000 e a loja fosse vendida por \$ 50.000, os \$ 10.000 de diferença constituiriam o valor do ponto comercial.

4) Suponhamos que a Cia. Alfa tenha uma Filial X, que está instalada num imóvel alugado. Se, por exemplo, nesse imóvel fosse construído um armazém com um gasto de \$ 32.000, tal valor seria contabilizado como BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS (bem intangível), que também é uma conta do Ativo Imobilizado.

5) O valor das MERCADORIAS a ser posto no ativo é composto pelas mercadorias que estejam em estoque e sejam de propriedade da empresa, pois as que estiverem em estoque e forem de propriedade de terceiros não devem integrar o saldo da conta Mercadorias. Também, integram o saldo dessa conta, as mercadorias de propriedade da empresa, mas que estejam depositadas em estabelecimento de terceiros e as que estejam sob posse de terceiros em consignação.

⇒ **BENS CORPÓREOS DE USO**
(Ativo Imobilizado)

- Imóveis (terrenos + edificações)
- Móveis e Utensílios
- Veículos
- Máquinas e Equipamentos
- Computadores
- Instalações
- Benfeitorias em Imóveis de Terceiros
- etc.

⇒ **BENS DE RENDA**
(Ativo Investimentos)

- Imóveis (desocupados ou alugados a terceiros)
- Terrenos (não utilizados pela empresa)
- Obras de Arte
- etc.

⇒ **BENS INCORPÓREOS***(Ativo Intangível)*

- Patentes
- Fundo de Comércio (ponto comercial)
- Concessões Obtidas
- Direitos de Exploração de Minas e Jazidas
- Direitos de Exploração de Florestas
- etc.

Observações:

1) Bens **CORPÓREOS** (ou tangíveis ou materiais) são aqueles que têm existência **concreta** (têm forma física, podem ser tocados fisicamente), ao passo que os bens **INCORPÓREOS** (ou intangíveis ou imateriais) são os que têm existência **abstrata** (não têm forma física, não podem ser tocados fisicamente). Assim, por exemplo, um táxi (automóvel) é um bem tangível; porém, a autonomia do taxista é um bem intangível.

2) O **FUNDO DE COMÉRCIO**, também conhecido como “goodwill”, é o ponto comercial. Na apuração, por exemplo, do valor pelo qual uma loja deva ser vendida, não basta somarmos todos os bens materiais ali existentes com a margem de lucro desejada. Deve-se também levar em consideração, entre outros fatores que possam existir, a clientela, a localização, a fama e o tempo de existência. Assim, o valor considerado além da matéria deverá ser contabilizado como fundo de comércio. Se, por hipótese, a soma dos bens materiais ali existentes fosse de R\$ 40.000,00 e a loja fosse comprada por R\$ 50.000,00, os R\$ 10.000,00 de diferença seriam contabilizados pelo comprador como Fundo de Comércio. Para o proprietário original desse ponto comercial, ou seja, aquele que o possui desde o início, esse valor não é contabilizado, pois não houve desembolso na aquisição. Só será contabilizado do 2º proprietário em diante.

3) A **PATENTE** é decorrente de alguma invenção. O seu valor contabilizado é igual ao somatório dos gastos com seu registro e as despesas de pesquisa na sua obtenção.

4) As concessões públicas obtidas são bens intangíveis. Assim, por exemplo, se uma determinada empresa adquire a concessão de um pedágio numa rodovia ligando dois municípios, desembolsando a quantia de R\$ 50.000.000,00, tal concessão será contabilizada como uma conta do Ativo Intangível neste valor.

5) A diferença entre **BEM DE USO** e **BEM DE RENDA** reside no fato de que o primeiro é bem destinado à manutenção das atividades da empresa, ou seja, bem que esta utiliza nas suas operações; o segundo é bem **NÃO** destinado à manutenção das atividades da empresa, isto é, bem não necessário para que a empresa possa desenvolver suas atividades. Como exemplo, suponhamos que uma determinada indústria tenha um imóvel, onde localiza uma de suas fábricas. Visto que tal bem é necessário para que a indústria possa produzir, é considerado de uso. Se, posteriormente, tal fábrica fosse desativada por determinado prazo e o imóvel fosse alugado a uma outra empresa, esse bem passaria ser de renda, deixando de ser classificado como Ativo Imobilizado e passando a ser Ativo Investimentos.

1.2. Direitos

São todos os créditos (haveres) de uma empresa contra terceiros.

- Duplicatas a Receber (ou Clientes)
- Promissórias a Receber
- Contas a Receber
- Adiantamentos a Fornecedores
- Adiantamentos a Empregados
- Impostos a Recuperar
- Dividendos a Receber
- etc.

Observações:

1) A DUPLICATA é um título de crédito comercial, usado em vendas a prazo. Recebe este nome por possuir os mesmos dados principais da FATURA (número de notas fiscais, valores das vendas e vencimentos dos pagamentos).

2) A FATURA é um documento comercial que comprova a(s) venda(s) a prazo efetuada(s) ao mesmo cliente, o qual pode englobar uma ou mais NOTAS FISCAIS. Sua principal finalidade é informar ao cliente a relação das notas fiscais, para que o mesmo confira suas compras a prazo, e a(s) data(s) em que o mesmo deve efetuar o pagamento parcelado ou em quota única.

3) A NOTA FISCAL-FATURA pode ser usada quando se deseja evitar o trabalho do faturamento após a emissão das notas fiscais. Tal documento é, ao mesmo tempo, uma nota fiscal e uma fatura.

- ⇒ A lei permite que sejam emitidas várias duplicatas para a mesma fatura. Porém, não é permitida a emissão de uma duplicata para várias faturas.
- ⇒ A duplicata é emitida pelo fornecedor (aquele que vende a mercadoria ou o serviço a prazo) e deve receber o ACEITE do cliente (assinatura do cliente na duplicata).
- ⇒ Com o aceite, o sacador (credor) terá a garantia do sacado (devedor) do recebimento da duplicata.
- ⇒ O vendedor (fornecedor ou sacador ou credor) tem o prazo de 30 dias para remeter a duplicata ao comprador (cliente ou sacado ou devedor) para aceite.
- ⇒ O sacado deve devolver a duplicata assinada no máximo em 10 dias da data de sua apresentação, ou declarar por escrito as razões da recusa do aceite (avaria, defeitos, não recebimento, diferenças na qualidade ou na quantidade, divergências nos prazos ou preços ajustados, vícios).
- ⇒ É admitida a emissão de uma segunda via da duplicata, a qual chamamos de TRIPLICATA, em caso de extravio ou retenção por parte do sacado.
- ⇒ O VENCIMENTO da duplicata pode ser a dia certo (data determinada) ou à vista (na apresentação).

4) A NOTA PROMISSÓRIA recebe este nome por ser um título de crédito representativo de uma promessa de pagamento, ou seja, o devedor (emitente do título) se compromete a pagar ao credor (favorecido ou beneficiário do título) determinada quantia.

⇒ Ao contrário da duplicata, não é um título comercial e sim um título financeiro, usado, normalmente, em empréstimos e financiamentos como, por exemplo:

- na venda ou compra de imóveis a prazo;
- quando um particular compra um veículo de outro particular;
- na obtenção de dinheiro emprestado de bancos ou financeiras, podendo o beneficiário (banco ou financeira) exigir que o devedor tenha um avalista (quem pagará a promissória, caso o devedor não pague).

⇒ Enquanto a duplicata é emitida pelo CREDOR, a promissória é emitida pelo DEVEDOR.

⇒ Também, ao contrário da duplicata, (n)a promissória:

- não existem as figuras do sacador e do sacado, e sim a do emitente (devedor) e a do beneficiário (credor);
- não é admitida 2ª via;
- não é usada em operações comerciais.

⇒ VENCIMENTO pode ser:

- à vista (na apresentação);
- a dia certo (data determinada);
- a tempo certo da data (nº de dias a contar da data da emissão).

DUPLICATA	PROMISSÓRIA
Título comercial	Título financeiro
Vendas a prazo	Empréstimos ou financiamentos
Emitida pelo credor	Emitida pelo devedor
Devedor = Sacado	Devedor = Emitente
Credor = Sacador	Credor = Beneficiário (Favorecido)
Admite 2ª via (Triplicata)	Não admite 2ª via

5) CONTAS A RECEBER: Conta representativa de valores a receber de terceiros, os quais não se encontram em títulos de crédito, isto é, não se encontram em duplicatas ou promissórias.

6) ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES: Conta representativa de um crédito do cliente contra o fornecedor, tendo em vista o pagamento antecipado para o recebimento futuro de bens.

7) **ADIANTAMENTOS A EMPREGADOS:** Tal conta representa um direito da empresa em relação ao empregado. É frequente o fato de uma empresa que pague salários no dia 5 de cada mês conceder um adiantamento no dia 20. Tal adiantamento será descontado do salário bruto ao final do mês que foi concedido. Assim, se no final de um determinado mês o valor bruto da folha de salários fosse de \$ 30.000, ou seja, Salários a Pagar = \$ 30.000, e se no dia 20 do mesmo mês houvesse um adiantamento de \$ 8.000, os Salários a Pagar, sem considerar outros descontos, cairiam para \$ 22.000, ficando a conta Adiantamentos a Empregados, ao fim do mês, com saldo zero.

8) **IMPOSTOS A RECUPERAR:** Dado o princípio constitucional da **não cumulatividade**, alguns impostos (atualmente o ICMS e o IPI) são compensados em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Assim, caso uma empresa comercial, ao vender mercadorias num determinado mês, tenha cobrado de seus clientes \$ 2.400 de ICMS (*ICMS a Recolher* = \$ 2.400) e, no mesmo mês, ao adquirir mercadorias para revenda de seus fornecedores, tenha pago \$ 3.000 de ICMS (*ICMS a Recuperar* = \$ 3.000), prevalecerá a diferença a favor da conta *ICMS a Recuperar*, e, ao fim do mês, o saldo desta será de \$ 3.000 – \$ 2.400, isto é, \$ 600 (crédito da empresa contra o Estado). No mês seguinte, a empresa terá o direito de compensar os \$ 600 com seus próximos débitos com o Estado. Caso prevalecesse o *ICMS a Recolher* (= a Pagar), no mês seguinte a empresa teria de pagar ao Estado.

1.3. Obrigações

São todos os débitos (dívidas) da empresa com terceiros.

Exemplos:

- Duplicatas a Pagar (ou Fornecedores)
- Promissórias a Pagar
- Contas a Pagar
- Salários a Pagar
- Dividendos a Pagar
- Imposto de Renda a Pagar
- Contribuição Social sobre o Lucro a Pagar
- ICMS a Recolher
- IPI a Recolher
- ISS a Recolher
- IRRF a Recolher
- FGTS a Recolher
- INSS a Recolher
- Adiantamentos de Clientes
- Provisão para Imposto de Renda
- Provisão para Contribuição Social
- Provisão para 13º Salário
- Provisão para Férias
- etc.

Observações:

1) CONTAS A PAGAR: Conta representativa de obrigações com terceiros que não se encontram representadas por títulos de crédito, isto é, não se encontram, por exemplo, em duplicatas ou promissórias.

2) As PROVISÕES DO PASSIVO são obrigações apuradas por estimativas, tendo em vista a razoável certeza dos seus exatos valores. Assim, por exemplo, se uma determinada empresa paga imposto de renda com base no lucro trimestral, o pagamento desse tributo se dará até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre com plena certeza do valor a ser pago. Neste caso, será utilizada a conta "IR a Pagar", a qual será contabilizada ao fim do trimestre a que se refere. No entanto, se, por alguma razão, a empresa que paga IR com base no lucro trimestral decidir contabilizar o IR ao fim de um período que não corresponda ao trimestre, o IR será "provisionado" dando origem à "conta Provisão para IR", visto que não se sabe ainda qual será o lucro do trimestre e, consequentemente, não se sabe também o valor exato do IR que irá pagar referente ao trimestre.

3) Há também PROVISÕES DO ATIVO. Porém, tais provisões não são obrigações, e sim contas *redutoras* (ou *retificadoras*). Maiores detalhes sobre provisões serão vistos no Capítulo 7.

4) Contas *RETIFICADORAS* são contas negativas do grupo ao qual pertençam, isto é, são contas que devemos subtrair, ao invés de somar.

Ex.:

	→	conta do Ativo
Duplicatas a Receber.....	R\$	20.000
Provisão p/ Devedores Duvidosos	(R\$	600)
		R\$ 19.400
	←	conta retificadora do Ativo

5) A conta *Imposto de Renda a Pagar* representa o imposto de renda efetivamente a ser pago pela empresa ao Governo Federal, com base na declaração de rendimentos.

6) A conta *Encargos Sociais a Recolher* engloba a parte dos **empregados** (Contribuições da Previdência a Recolher descontadas do salário bruto dos empregados) e a parte do **empregador** (FGTS + Contribuições da Previdência a Recolher).

7) A conta *IRRF a Recolher* representa o imposto de renda descontado do salário bruto dos funcionários, o qual deverá ser pago pela empresa à Receita Federal.

8) **DÉBITOS DE FUNCIONAMENTO**: são dívidas normais originárias do próprio funcionamento da entidade, tais como salários a pagar, duplicatas a pagar, impostos a recolher etc.

9) **DÉBITOS DE FINANCIAMENTO**: são dívidas eventuais originárias de empréstimos bancários, financiamentos para aquisição de bens do ativo permanente, etc.

10) CRÉDITOS DE FUNCIONAMENTO: são créditos normais originários do funcionamento da empresa, tal como é o caso das duplicatas a receber, as quais representam créditos contra clientes em função de vendas a prazo.

11) CRÉDITOS DE FINANCIAMENTO: são créditos eventuais da empresa, tais como empréstimos concedidos a coligadas, controladas, acionistas, diretores etc.

12) Apesar das expressões “a pagar” e “a recolher” serem semelhantes, visto que indicam obrigações da empresa, não são exatamente sinônimas. Desta forma, por exemplo, as contas “IRRF a Recolher” e “IR a Pagar”, apesar de ambas representarem obrigações da empresa para com o Governo, não têm exatamente o mesmo sentido. O imposto de renda a pagar é aquele que a empresa deve diretamente ao Governo em função de seu lucro, ou seja, ela não é intermediária entre alguém e o Governo. Já, no caso do imposto de renda retido na fonte a recolher, a empresa funciona apenas como substituta tributária de seus empregados, isto é, ela é intermediária entre os empregados e o Governo, visto que esse imposto sai “do bolso” desses e não da empresa. Esta apenas desconta esse imposto dos salários dos empregados para posterior recolhimento ao Governo. O mesmo acontece, por exemplo, com as contas ICMS a Recolher, IPI a Recolher, ISS a Recolher, etc., as quais não seria recomendável serem chamadas de ICMS a Pagar, IPI a Pagar, ISS a Pagar, etc., apesar de terem o mesmo sentido (obrigações de pagar esses tributos ao Governo). Neste caso, as empresas que vendem mercadorias, produtos ou serviços aos seus clientes com esses tributos incluídos nas notas fiscais apenas estão funcionando como intermediárias (substitutas tributárias) entre os compradores e o Governo, pois, na verdade, quem está pagando não é a empresa e sim aqueles que estão comprando as mercadorias, produtos ou serviços. Assim, por exemplo, se uma empresa comercial vende mercadorias no total de R\$ 1.000,00 com ICMS de 18% ela terá uma obrigação com o Governo Estadual chamada de ICMS a Recolher no valor de R\$ 180,00. No entanto, este valor não saiu do bolso da empresa e sim dos compradores das mercadorias. Supondo que essas mercadorias vendidas pela empresa custaram R\$ 320,00, então o lucro será de R\$ 1.000,00 – R\$ 180,00 – R\$ 320,00, ou seja, R\$ 500,00. Admitindo que a alíquota do IR seja de 15%, esse tributo seria de 15% de R\$ 500,00, ou seja, R\$ 75,00. Este valor, de fato, sairá “do bolso” da empresa e não dos compradores das mercadorias. Daí, a expressão “IR a Pagar”.

2. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Para medirmos a riqueza própria de uma empresa, não basta apurarmos o valor do ATIVO. Não seria vantajoso, por exemplo, uma empresa ter um total de bens no valor de \$ 4.000 e direitos no valor de \$ 1.600, se tivesse dívidas no total de \$ 9.000, pois, mesmo que transformasse todos os bens e direitos em dinheiro, supondo que não tivesse lucro ou prejuízo nas operações, só conseguiria pagar \$ 5.600, ficando ainda a dever \$ 3.400. Assim, a riqueza própria de uma empresa é a diferença entre o que possui no ATIVO e o que possui no PASSIVO EXIGÍVEL, isto é:

$$PL = BENS + DIREITOS - OBRIGAÇÕES$$

ou

$$PL = A - P$$

ou

$$A = P + PL$$

Onde: A → Ativo e P → Passivo

SINÔNIMOS DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- Situação Líquida
- Capital Próprio
- Recursos Próprios
- Passivo Não Exigível

Obs.: Alguns autores só consideram PATRIMÔNIO LÍQUIDO como sinônimo de SITUAÇÃO LÍQUIDA quando o valor do ativo for maior ou igual ao do passivo exigível. Caso isso não ocorra, isto é, caso o valor do ativo seja menor do que o valor do passivo exigível, a situação líquida é dita negativa e há ausência de RIQUEZA PRÓPRIA (Patrimônio Líquido).

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: No levantamento do patrimônio de uma empresa, foram obtidos os seguintes valores:

- Bens..... \$ 28.000
- Direitos..... \$ 34.000
- Obrigações..... \$ 43.000

Assim, determine o valor do:

- 1) Ativo (A)
- 2) Passivo Exigível (P)
- 3) Patrimônio Bruto (PB)

- 4) Patrimônio Líquido (PL)
- 5) Capital de Terceiros (CTe)
- 6) Capital Próprio (CP)
- 7) Capital Total à Disposição da Empresa (CTo)
- 8) Capital Aplicado (CAp)

(SOLUÇÃO)

- 1) A = Bens + Direitos = \$ 28.000 + \$ 34.000 = \$ 62.000
- 2) P = Obrigações = \$ 43.000
- 3) PB = A = \$ 62.000
- 4) PL = A - P = \$ 62.000 - \$ 43.000 = \$ 19.000
- 5) CTe = P = \$ 43.000
- 6) CP = PL = \$ 19.000
- 7) CTo = CTe + CP = P + PL = \$ 43.000 + \$ 19.000 = \$ 62.000
- 8) CAp = A = \$ 62.000

Observações:

1) Apesar do valor de **CTo**, que é o somatório de **CTe** com **CP**, ser numericamente sempre igual ao **Ativo**, tendo em vista a equação patrimonial $A = P + PL$, tais termos não são sinônimos, visto que o primeiro representa as origens dos recursos patrimoniais (recursos de terceiros + recursos próprios) e o segundo representa as aplicações dos recursos patrimoniais (bens + direitos).

2) Como já visto, o **PASSIVO EXIGÍVEL** representa as obrigações da entidade com terceiros. No entanto, o **PASSIVO NÃO EXIGÍVEL** (patrimônio líquido) não é propriamente uma dívida da entidade com os seus sócios, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam para que com eles forme o patrimônio da entidade.

- 3) O *Passivo Total* é a soma do *Passivo Exigível* com o *Passivo Não exigível*:

$PT = \text{PASSIVO EXIGÍVEL} + \text{PASSIVO NÃO EXIGÍVEL}$ <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> (Passivo) (Patrimônio Líquido) </div>
--

4) Quando a Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) se refere a **PASSIVO**, está se referindo ao que definimos como **PASSIVO TOTAL**. Doutrinariamente, o termo **PASSIVO** é normalmente usado apenas para indicar as obrigações. No entanto, o ideal é que, quando nos referirmos somente às obrigações da entidade, usemos o termo **PASSIVO EXIGÍVEL**, a fim de evitar confusões.

5) Lembrando que o *Passivo Exigível* é o *Capital de Terceiros* e que o *Patrimônio Líquido* é o *Capital Próprio*, definimos como **CAPITAL TOTAL À DISPOSIÇÃO DA EMPRESA** (CTo) o somatório de ambos, ou seja:

$$\text{CTo} = \text{CAPITAL DE TERCEIROS} + \text{CAPITAL PRÓPRIO}$$

(*Passivo Exigível*) (*Patrimônio Líquido*)

6) Lembrando que *Recursos de Terceiros* é o mesmo que *Passivo* (exigível) e que *Recursos Próprios* é o mesmo que *Patrimônio Líquido*, definimos como **ORIGENS DOS RECURSOS** (OR) a soma de ambos, ou seja:

$$\text{OR} = \text{RECURSOS DE TERCEIROS} + \text{RECURSOS PRÓPRIOS}$$

(*Passivo Exigível*) (*Patrimônio Líquido*)

Exemplo: Três sócios constituíram uma empresa, entrando cada um com \$ 20.000 em dinheiro. Na mesma época, a referida empresa adquiriu um equipamento no valor de \$ 9.000 para pagamento num prazo de 60 dias. Assim:

- PASSIVO EXIGÍVEL (Recursos de Terceiros) = \$ 9.000
- PATRIMÔNIO LÍQUIDO (Recursos Próprios) = \$ 60.000
- PASSIVO TOTAL (Origens dos Recursos) = \$ 9.000 + \$ 60.000 = \$ 69.000
- ATIVO (Aplicações dos Recursos) = \$ 69.000, pois $A = P + PL$

NOTA: Do exemplo anterior, podemos concluir que os recursos de uma empresa têm origem no PASSIVO (total) e são aplicados no ATIVO, ou seja,

$$\text{total das ORIGENS} = \text{total das APLICAÇÕES}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: Seja o patrimônio da Cia. Comercial Silvestre:

Contas	\$
Imóveis	87.000
Duplicatas a Pagar	23.000
Caixa	12.000
Provisão para Imposto de Renda	18.000
Mercadorias	23.000
Bancos Conta Movimento	17.000
Dividendos a Pagar	9.000
Adiantamentos a Fornecedores	11.000
Adiantamentos de Clientes	10.000

Móveis e Utensílios	14.000
Salários a Pagar	4.000
Financiamentos	7.000
Duplicatas a Receber	39.000

Assim, com base nos valores anteriores, responda:

1) Qual o valor dos BENS?

(SOLUÇÃO)

Caixa	12.000
Bancos Conta Movimento	17.000
Mercadorias	23.000
Imóveis	87.000
Móveis e Utensílios	14.000
TOTAL	153.000

NOTA: Alguns autores consideram BANCOS CONTA MOVIMENTO como direito e não como bem. Entendemos aqui que o dinheiro da empresa, onde quer que ele esteja disponível (inclusive na conta-corrente bancária), é um bem e não um crédito contra terceiros. Como referência, podemos citar a primeira questão da prova de contabilidade do concurso de Auditor da Receita Federal de 1989, elaborada pela Esaf (Escola de Administração Fazendária). Nessa questão, foi perguntado o valor dos CRÉDITOS CONTRA TERCEIROS (= direitos) e dos DÉBITOS COM TERCEIROS (= obrigações). Para se chegar ao gabarito oficial, foi necessário considerar o dinheiro depositado no banco (BCM) como bem e não como direito.

2) Qual o valor dos DIREITOS?

(SOLUÇÃO)

Adiantamentos a Fornecedores	11.000
Duplicatas a Receber	39.000
TOTAL	50.000

3) Qual o valor das OBRIGAÇÕES?

(SOLUÇÃO)

Duplicatas a Pagar	23.000
Provisão p/Imposto de Renda	18.000
Dividendos a Pagar	9.000
Adiantamentos de Clientes	10.000
Salários a Pagar	4.000
Financiamentos	7.000
TOTAL	71.000

4) Qual o valor do ATIVO (A)?

(SOLUÇÃO)

$$A = \text{Bens} + \text{Direitos} = 153.000 + 50.000 = 203.000$$

5) Qual o valor do PASSIVO (P)?

(SOLUÇÃO)

$$P = \text{Obrigações} = 71.000$$

6) Qual o valor do PATRIMÔNIO BRUTO (PB)?

(SOLUÇÃO)

$$PB = \text{Ativo} = 203.000$$

7) Qual o valor do PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)?

(SOLUÇÃO)

$$PL = \text{Ativo} - \text{Passivo} = \$ 203.000 - \$ 71.000 = 132.000$$

8) Qual o valor do PASSIVO EXIGÍVEL (PE)?

(SOLUÇÃO)

$$PE = \text{Passivo} = \text{Obrigações} = 71.000$$

9) Qual o valor do PASSIVO NÃO EXIGÍVEL (PNE)?

(SOLUÇÃO)

$$PNE = \text{Patrimônio-Líquido} = 132.000$$

10) Qual o valor do PASSIVO TOTAL (PT)?

(SOLUÇÃO)

$$PT = \text{Passivo Exigível} + \text{Passivo não Exigível} = 71.000 + 132.000 = 203.000$$

11) Qual o valor do PASSIVO (Lei nº 6.404/1976, art. 178, § 2º)?

(SOLUÇÃO)

$$\text{PASSIVO (Lei nº 6.404/1976)} = \text{Passivo Total} = 203.000$$

12) Qual o valor do CAPITAL ALHEIO (CAL)?

(SOLUÇÃO)

$$CAL = \text{Obrigações} = \text{Passivo} = 71.000$$

13) Qual o valor do CAPITAL DE TERCEIROS (CTe)?

(SOLUÇÃO)

$$CTe = \text{Capital Alheio} = \text{Obrigações} = \text{Passivo} = 71.000$$

14) Qual o valor do CAPITAL PRÓPRIO (CP)?

(SOLUÇÃO)

$$CP = \text{Patrimônio Líquido} = 132.000$$

15) Qual o valor do CAPITAL TOTAL À DISPOSIÇÃO DA EMPRESA (CTo)?

(SOLUÇÃO)

$$CTo = CT_e + CP = P + PL = 71.000 + 132.000 = 203.000$$

16) Qual o valor do CAPITAL APLICADO (CAP)?

(SOLUÇÃO)

$$CAP = Ativo = 203.000$$

17) Qual o valor do CAPITAL NOMINAL (CN), sabendo-se que na constituição da Cia. Comercial Silvestre foram subscritas 1.800 ações de valor nominal \$ 20 cada?

(SOLUÇÃO)

$$CN = \text{Capital na Constituição da Empresa} = 1.800 \times 20 = 36.000$$

18) Qual o valor das ORIGENS DOS RECURSOS (OR)?

(SOLUÇÃO)

$$OR = \text{PASSIVO TOTAL (ou TOTAL DO PASSIVO)} = P + PL = 203.000$$

19) Qual o valor das APLICAÇÕES DOS RECURSOS (AR)?

(SOLUÇÃO)

$$AR = Ativo = 203.000$$

20) Qual o valor do CAPITAL FIXO (CF)?

(SOLUÇÃO)

O Capital Fixo é composto pelos bens de uso e quaisquer outros bens que a empresa não pretenda vender. Assim, $CF = 87.000 + 14.000 = 101.000$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: Num determinado momento, o Ativo de uma empresa era 20% superior ao Passivo. Após o pagamento de uma duplicata de \$ 6.000, o Passivo passou a ser 20% inferior ao Ativo. Assim, pode-se afirmar que:

- a) o Ativo no 1º momento era de \$ 20.000;
- b) o Capital Próprio no 1º momento era de \$ 12.000;
- c) o Ativo no 1º momento era de \$ 36.000;
- d) o Capital Próprio no 2º momento era de \$ 9.000;
- e) nessas condições, o problema é impossível.

(SOLUÇÃO)

(1º Momento)	→	(2º Momento)
Ativo = $1,2x$		Ativo = $1,2x - 6.000$
Passivo = x		Passivo = $x - 6.000$

Visto que, no 2º momento, o Passivo passou a ser 20% inferior ao Ativo, então aquele vale 80% deste, isto é:

$$x - 6.000 = 0,8 (1,2x - 6.000)$$

$$x - 0,96x = 6.000 - 4.800$$

$$0,04x = 1.200 \rightarrow x = 30.000 \rightarrow 1,2x = 3.600 \rightarrow \text{Opção c}$$

3. ESTADOS PATRIMONIAIS

Numa visão geral, são três os possíveis estados patrimoniais:

1º CASO: Quando o ATIVO da entidade for maior que o PASSIVO, ou seja:

$$A > P \rightarrow A - P > 0 \rightarrow SL > 0$$

Se $SL > 0$ (Situação Líquida maior que ZERO), podemos designá-la por:

- Situação Líquida POSITIVA

ou

- Situação Líquida ATIVA

ou

- Situação Líquida SUPERAVITÁRIA

ou

- Situação Líquida FAVORÁVEL

2º CASO: Quando o ATIVO da entidade for igual ao PASSIVO, ou seja:

$$A = P \rightarrow A - P = 0 \rightarrow SL = 0$$

Se $SL = 0$ (Situação Líquida igual a ZERO), podemos designá-la por:

- Situação Líquida NULA

3º CASO: Quando o ATIVO da entidade for menor que o PASSIVO, ou seja:

$$A < P \rightarrow A - P < 0 \rightarrow SL < 0$$

Se $SL < 0$ (Situação Líquida menor que ZERO), podemos designá-la por:

- Situação Líquida NEGATIVA
ou
- Situação Líquida PASSIVA
ou
- Situação Líquida DEFICITÁRIA
ou
- Situação Líquida DESFAVORÁVEL
ou
- PASSIVO A DESCOBERTO

Exemplos:

1) A empresa X, ao levantar seu patrimônio, apurou:

ATIVO = \$ 36.000

PASSIVO = \$ 11.000

$SL = A - P = \$ 36.000 - \$ 11.000 = \$ 25.000$

Logo, pode-se afirmar que a referida empresa tem:

- uma Situação Líquida **Positiva** de \$ 25.000 ou
- uma Situação Líquida **Ativa** de \$ 25.000 ou
- uma Situação Líquida **Superavitária** de \$ 25.000 ou
- uma Situação Líquida **Favorável** de \$ 25.000

2) A empresa Y, ao levantar seu patrimônio, apurou:

ATIVO = \$ 27.000

PASSIVO = \$ 27.000

$SL = A - P = \$ 27.000 - \$ 27.000 = \text{ZERO}$ à *Situação Líquida Nula*

3) A empresa Z, ao levantar seu patrimônio, apurou:

ATIVO = \$ 52.000

PASSIVO = \$ 80.000

$SL = \$ 52.000 - \$ 80.000 = (\$ 28.000)$. Logo, a empresa Z tem:

- uma Situação Líquida *Negativa* de \$ 28.000 ou
- uma Situação Líquida *Passiva* de \$ 28.000 ou
- uma Situação Líquida *Deficitária* de \$ 28.000 ou
- uma Situação Líquida *Desfavorável* de \$ 28.000 ou
- um PASSIVO A DESCOBERTO de \$ 28.000

NOTA: Na Matemática, todo valor negativo recebe sinal “-”. Na Contabilidade, todo valor negativo é posto entre parênteses. Assim, por exemplo, - \$ 14.000 é posto na forma (\$ 14.000).

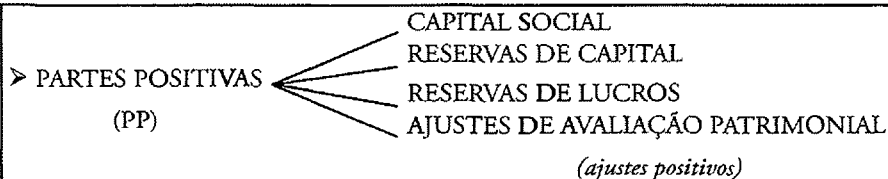
Conclusão: Em toda e qualquer entidade vale sempre a seguinte relação:

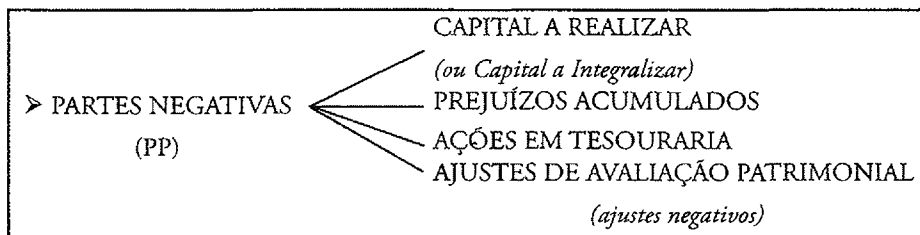
$$A \geq 0; P \geq 0 \text{ e } SL > 0 \text{ ou } SL < 0 \text{ ou } SL = 0$$

Assim, jamaiz poderíamos ter, por exemplo, $A = - \$ 31.000$ ou $P = - \$ 12.000$. Porém poderíamos ter, por exemplo, $SL = - \$ 20.000$

4. COMPONENTES DO PL

Até aqui, vimos que $PL = A - P$. Agora, veremos “outra forma” de apurarmos o Patrimônio Líquido, isto é, $PL = PP - PN$ (PP = Partes Positivas, PN = Partes Negativas).





Observação: Antes da Lei nº 11.638/2007, era indicada como parte do patrimônio líquido no balanço patrimonial a conta Lucros Acumulados. Com o advento dessa lei, essa conta foi eliminada do patrimônio líquido para efeitos de balanço patrimonial “**de encerramento do exercício social**”. No entanto, cabe ressaltar que ela não foi extinta da contabilidade, pois continuará a servir de base para as destinações do resultado ao fim do exercício social (será visto nos Capítulos 4, 12 e 14). Apenas, quando terminadas essas destinações, ficará com saldo zero, pois qualquer valor remanescente, após as destinações do lucro líquido para reservas de lucros, deverá ser utilizado para o pagamento de dividendos (Lei nº 6.404, art. 202, § 6º). Isso pode ser reforçado pelo fato de que o art. 186 da Lei nº 6.404 não foi modificado, o qual se refere à demonstração dos “Lucros” ou Prejuízos Acumulados. Dessa forma, contabilmente, a conta Lucros Acumulados daqui para frente será tratada como transitória, ou seja, conta que recebe valores, mas sempre irá repassá-los para outras contas, ficando assim com saldo zero “ao fim do exercício social” e, portanto, jamais aparecendo no balanço patrimonial de encerramento do exercício social. No entanto, cabe ressaltar que nada impede que esta conta apareça como integrante de um balanço patrimonial feito **numa data qualquer que não seja aquela do encerramento do exercício social**. Assim, se uma companhia, por exemplo, encerra seu exercício social em 31 de dezembro de cada ano, o balanço nesta data não poderá conter a conta Lucros Acumulados como integrante do patrimônio líquido, tendo em vista a alínea d do § 2º do art. 178, a qual determina que no balanço elaborado ao fim do exercício social o patrimônio líquido é dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Todavia, se essa mesma companhia decide, por conta própria, elaborar um balanço patrimonial ao fim do primeiro trimestre, por exemplo, e nesse trimestre a empresa apurou lucro, **não há problema algum** na inclusão da conta Lucros Acumulados no patrimônio líquido nesse balanço com saldo diferente de zero, tendo em vista que não é o balanço de encerramento do exercício social.

No Capítulo 12, estudaremos detalhadamente as partes do Patrimônio Líquido e veremos que as partes negativas são as chamadas “contas retificadoras” desse grupo. Aqui, daremos as seguintes definições:

A) **CAPITAL SOCIAL:** Como já visto no Capítulo 1, o Capital Social é composto pelo total de ações subscritas na constituição de uma sociedade anônima, ou de quotas subscritas na constituição de uma sociedade limitada.

EXEMPLO PRÁTICO: A empresa comercial Barra S/A foi constituída com um capital subscrito de \$ 60.000, sendo integralizados 20% em dinheiro depositado no banco e 50% em mercadorias para revenda. Além disso, adquiriu um imóvel, com um financiamento, no valor de \$ 40.000. Assim:

ATIVO

Bancos	\$ 12.000
Mercadorias	\$ 30.000
Imóveis	\$ 40.000

PASSIVO EXIGÍVEL

Financiamentos	\$ 40.000
----------------	-----------

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital Social	\$ 60.000
Capital a Realizar	(\$18.000)

Desta forma, podemos calcular o Patrimônio Líquido de duas formas distintas:

$$PL = A - P \rightarrow PL = 12.000 + 30.000 + 40.000 - 40.000 = \mathbf{42.000}$$

ou

$$PL = PP - PN \rightarrow PL = 60.000 - 18.000 = \mathbf{42.000}$$

B) RESERVAS DE CAPITAL: São valores provenientes dos sócios ou de terceiros que entram diretamente no patrimônio da empresa, sem afetar o seu lucro ou prejuízo.

Existem diversos tipos de reservas de capital. Estudaremos esse assunto no Capítulo 12. Aqui, como exemplo prático, ainda no caso da empresa Barra S/A, iremos supor que essa emitiu \$ 8.000 em novas ações, cobrando dos novos acionistas \$ 2.000 de ágio na emissão dessas ações. Isso dará origem a uma das reservas de capital (Reserva de Ágio na Emissão de Ações). Dessa forma, na conta Bancos entrarão \$ 10.000, ficando esta com novo saldo de \$ 22.000, não havendo nenhuma outra alteração no Ativo. No Patrimônio Líquido, o Capital Social aumentará para \$ 68.000, não havendo alteração no Capital a Realizar. Mas, logo após esta conta, entrará uma nova (Reservas de Capital) no valor de \$ 2.000:

ATIVO

Bancos	\$ 22.000
Mercadorias	\$ 30.000
Imóveis	\$ 40.000

PASSIVO EXIGÍVEL

Financiamentos	\$ 40.000
----------------	-----------

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital Social	\$ 68.000
Capital a Realizar	(\$ 18.000)
Reservas de Capital	\$ 2.000

Desta forma, o novo valor do Patrimônio Líquido será:

$$PL = A - P \rightarrow PL = 22.000 + 30.000 + 40.000 - 40.000 = 52.000$$

ou

$$PL = PP - PN \rightarrow PL = 68.000 + 2.000 - 18.000 = 52.000$$

C) RESERVAS DE LUCROS: De forma diferente das reservas de capital, as quais podem ser feitas em qualquer data do ano, as reservas de lucros só são formadas imediatamente após a apuração do lucro líquido do exercício, em geral, o lucro líquido que a empresa auferiu referente ao período de janeiro a dezembro de cada ano, sendo tais reservas uma “fatia” desse lucro no processo de suas destinações (será visto nos Capítulos 4, 12 e 14). Dessa forma, se uma empresa, por exemplo, está constituindo reservas de lucros em 31/dez/2007, a próxima vez que constituirá essas reservas depois dessa data será em 31/dez/2008.

Assim, a fim de facilitar o nosso raciocínio, suponhamos ainda no exemplo da comercial Barra S/A que, após a última operação, o único fato ocorrido até o fim do ano, ou seja, até 31 de dezembro, foi uma venda de mercadorias à vista no total de \$ 21.000 ao custo de \$ 13.000, gerando assim um lucro de \$ 8.000. Supondo que \$ 5.000 desse lucro fossem destinados às reservas de lucros e \$ 3.000 para dividendos a pagar aos acionistas, teremos as seguintes alterações: \$ 21.000 entrarão na conta Caixa; \$ 13.000 sairão da conta Mercadorias, ficando esta com saldo de \$ 17.000; \$ 5.000 entrarão no PL como Reservas de Lucros; e \$ 3.000 entrarão no Passivo Exigível como Dividendos a Pagar, ficando o novo patrimônio da empresa da seguinte forma:

ATIVO

Caixa	\$ 21.000
Bancos	\$ 22.000
Mercadorias	\$ 17.000
Imóveis	\$ 40.000

PASSIVO EXIGÍVEL

Dividendos a Pagar	\$ 3.000
Financiamentos	\$ 40.000

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital Social	\$ 68.000
Capital a Realizar	(\$ 18.000)
Reservas de Capital	\$ 2.000
Reservas de Lucros	\$ 5.000

Desta forma, o novo valor do Patrimônio Líquido será:

$$PL = A - P \rightarrow PL = 21.000 + 22.000 + 17.000 + 40.000 - 3.000 - 40.000 = 57.000$$

ou

$$PL = PP - PN \rightarrow PL = 68.000 + 2.000 + 5.000 - 18.000 = 57.000$$

D) AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL: Representam aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a **preço de mercado**. Ao aumentar o Ativo ou diminuir o Passivo, seu valor será positivo (parte positiva) e aumentará o PL. Ao diminuir o Ativo ou aumentar o Passivo, seu valor será negativo (parte negativa) e reduzirá o PL (conta retificadora do PL).

Supondo no exemplo da comercial Barra S/A que, no ano seguinte ao da última operação, com base em laudo pericial, fosse constatado que o valor de mercado do imóvel fosse \$ 50.000 e a empresa ajustasse o valor original de \$ 40.000 para esse valor, teríamos:

ATIVO

Caixa	\$ 21.000
Bancos	\$ 22.000
Mercadorias	\$ 17.000
Imóveis	\$ 50.000

PASSIVO EXIGÍVEL

Dividendos a Pagar	\$ 3.000
Financiamentos	\$ 40.000

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital Social	\$ 68.000
Capital a Realizar	(\$ 18.000)
Reservas de Capital	\$ 2.000
Ajustes de Avaliação Patrimonial	\$ 10.000
Reservas de Lucros	\$ 5.000

Desta forma, o novo valor do Patrimônio Líquido será:

$$PL = A - P \rightarrow PL = 21.000 + 22.000 + 17.000 + 50.000 - 3.000 - 40.000 = 67.000$$

ou

$$PL = PP - PN \rightarrow PL = 68.000 + 2.000 + 10.000 + \$ 5.000 - 18.000 = 67.000$$

Supondo agora que, mediante novo laudo, o imóvel fosse reavaliado de \$ 50.000 para \$ 33.000, a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, que estava positiva em \$ 10.000, passaria a ser negativa de \$ 7.000, e teríamos o seguinte:

ATIVO

Caixa	\$ 21.000
Bancos	\$ 22.000
Mercadorias	\$ 17.000
Imóveis	\$ 33.000

PASSIVO EXIGÍVEL

Dividendos a Pagar	\$ 3.000
Financiamentos	\$ 40.000

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital Social	\$ 68.000
Capital a Realizar	(\$ 18.000)
Reservas de Capital	\$ 2.000
Ajustes de Avaliação Patrimonial	(\$ 7.000)
Reservas de Lucros	\$ 5.000

Desta forma, o novo valor do Patrimônio Líquido será:

$$PL = A - P \rightarrow PL = 21.000 + 22.000 + 17.000 + 33.000 - 3.000 - 40.000 = 50.000$$

ou

$$PL = PP - PN \rightarrow PL = 68.000 + 2.000 + 5.000 - 18.000 - 7.000 = 50.000$$

E) PREJUÍZOS ACUMULADOS: Se, ao invés de lucro líquido, ao fim do exercício social uma companhia apure prejuízo líquido, este irá entrar no patrimônio líquido reduzindo o seu valor da seguinte forma: primeiro, esse prejuízo obrigatoriamente absorverá todas as reservas de lucros, caso seu valor seja superior ao dessas reservas. Após isso, opcionalmente, poderá ou não absorver as reservas de capital. Finalmente, havendo ainda após isso prejuízo remanescente, esse ficará na conta Prejuízos Acumulados (será visto nos Capítulos 12 e 14).

Assim, ainda no exemplo da comercial Barra S/A, suponhamos que a única operação ocorrida após a última situação até o fim do ano fosse a venda à vista de todo o estoque de mercadorias por \$ 11.000, a empresa teria um prejuízo líquido de \$ 6.000, entrando esse no patrimônio líquido e absorvendo todas as reservas de lucros no total de \$ 5.000. Supondo que a empresa não quisesse utilizar as reservas de capital para absorver os \$ 1.000 remanescentes, teríamos a seguinte nova situação:

ATIVO

Caixa	\$ 32.000
Bancos	\$ 22.000
Imóveis	\$ 33.000

PASSIVO EXIGÍVEL

Dividendos a Pagar	\$ 3.000
Financiamentos	\$ 40.000

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital Social	\$ 68.000
Capital a Realizar	(\$ 18.000)
Reservas de Capital	\$ 2.000
Ajustes de Avaliação Patrimonial	(\$ 7.000)
Prejuízos Acumulados	(\$ 1.000)

Desta forma, o novo valor do Patrimônio Líquido será:

$$PL = A - P \rightarrow PL = 32.000 + 22.000 + 33.000 - 3.000 - 40.000 = 44.000$$

ou

$$PL = PP - PN \rightarrow PL = 68.000 + 2.000 - 18.000 - 7.000 - 1.000 = 44.000$$

F) AÇÕES EM TESOURARIA: Essa conta aparece quando uma companhia adquire de terceiros (no mercado de valores mobiliários ou de seus acionistas) parte de suas próprias ações e as guarda em tesouraria para revenda futura.

Dessa forma, ainda no exemplo da comercial Barra S/A, suponhamos que esta, após a última operação, adquira de alguns acionistas \$ 1.200 de suas próprias ações, utilizando parte do dinheiro obtido na cobrança do ágio na emissão dessas ações, mediante a emissão de cheques da empresa. Assim, teríamos a seguinte nova situação patrimonial:

ATIVO

Caixa	\$ 32.000
Bancos	\$ 20.800
Imóveis	\$ 33.000

PASSIVO EXIGÍVEL

Dividendos a Pagar	\$ 3.000
Financiamentos	\$ 40.000

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital Social	\$ 68.000
Capital a Realizar	(\$ 18.000)
Reservas de Capital	\$ 2.000
Ações em Tesouraria	(\$ 1.200)
Ajustes de Avaliação Patrimonial	(\$ 7.000)
Prejuízos Acumulados	(\$ 1.000)

Desta forma, o novo valor do Patrimônio Líquido será:

$$PL = A - P \rightarrow PL = 32.000 + 20.800 + 33.000 - 3.000 - 40.000 = 42.800$$

ou

$$PL = PP - PN \rightarrow PL = 68.000 + 2.000 - 18.000 - 1.200 - 7.000 - 1.000 = 42.800$$

5. BALANÇO PATRIMONIAL (NOÇÕES BÁSICAS)

As empresas em geral, principalmente as de grande porte, por várias razões (razões fiscais, societárias, gerenciais etc.), têm necessidade de apresentar graficamente os seus patrimônios. À representação gráfica do patrimônio de uma empresa, em determinado momento, chamamos de **BALANÇO PATRIMONIAL**.

Teoricamente, uma empresa pode fazer o seu balanço a qualquer momento, bastando apenas fazer o levantamento do seu patrimônio. Porém, na prática, as grandes empresas, principalmente as sociedades anônimas, referenciam os seus balanços, normalmente, à data de 31 de dezembro de cada ano. Daí, é muito comum questões de concursos com enunciados do tipo "... Balanço Patrimonial da Cia....., em 31/12/XX,....".

Para elaborarmos um balanço patrimonial, podemos pôr o **ATIVO** do lado esquerdo e o **PASSIVO** (EXIGÍVEL + NÃO EXIGÍVEL) do lado direito. Genericamente, teríamos:

ATIVO	PASSIVO
Bens + Direitos	Obrigações + Patrimônio Líquido

Pela equação patrimonial:

$$\begin{array}{ccc}
 A = P + PL \rightarrow & \text{Bens + Direitos} & = \text{Obrigações + Patrimônio Líquido} \\
 & \downarrow & \downarrow \\
 & \text{Total do Ativo} & = \text{Total do Passivo}
 \end{array}$$

Como podemos observar, em todo balanço patrimonial o total do **ATIVO** sempre será igual ao do **PASSIVO**, tendo em vista a equação patrimonial.

No Capítulo 12, estudaremos detalhadamente os grupos de contas componentes do Balanço Patrimonial. Daremos aqui as seguintes noções básicas:

I. Divisão do **ATIVO** na elaboração do Balanço:

- ATIVO CIRCULANTE
- ATIVO NÃO CIRCULANTE

↓ Ordem decrescente de liquidez

II. Divisão do **PASSIVO EXIGÍVEL** na elaboração do Balanço:

- PASSIVO CIRCULANTE
- PASSIVO NÃO CIRCULANTE

↓ Ordem decrescente de exigibilidade

Observações:

1) **LIQUIDEZ** é a facilidade de se realizar (desfazer de) um bem ou direito. Desta forma, as contas do Ativo Circulante são as mais líquidas, ou seja, são aquelas que a empresa normalmente movimenta. Por outro lado, as contas do Ativo Não Circulante são aquelas menos líquidas, ou seja, são movimentadas, em geral, após o término do exercício seguinte (Ativo Realizável a Longo Prazo) ou raramente movimentadas (Ativo Investimentos, Ativo Imobilizado e Ativo Intangível).

2) Estudaremos em seguida que o **ATIVO NÃO CIRCULANTE** é composto por 4 partes: Ativo Realizável a Longo Prazo, Ativo Investimentos, Ativo Imobilizado e Ativo Intangível.

3) Ao passo que as contas do ativo são dispostas em ordem decrescente de liquidez, as contas do passivo são dispostas em ordem decrescente de **EXIGIBILIDADE**. Assim, as contas do Passivo Circulante representam as obrigações exigíveis no exercício social seguinte. Já, as contas do Passivo Não Circulante representam as obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.

III. ATIVO CIRCULANTE: É composto, basicamente, pelas disponibilidades e pelos bens e direitos realizáveis a curto prazo, isto é, bens e direitos realizáveis no exercício social seguinte. Assim, por exemplo, se uma determinada empresa está elaborando o balanço relativo ao exercício social findo em 31/12/1998, todas as duplicatas a receber para 1999, as mercadorias que serão vendidas ao longo de 1999, os estoques de materiais de expediente que serão consumidos ao longo de 1999 e quaisquer outros bens e direitos que serão realizados ao longo de 1999 serão classificados no balanço de 31/12/1998 como ativo circulante.

Exemplos: Caixa, Bancos Conta Movimento, Aplicações Financeiras, Duplicatas a Receber (ou Clientes), Adiantamentos a Fornecedores, Adiantamentos a Empregados, Impostos a Recuperar, Dividendos a Receber, Estoques (Mercadorias, Material de Expediente, Matérias-Primas, Produtos em Fabricação, Produtos Prontos) etc.

IV. ATIVO NÃO CIRCULANTE – É composto por 4 (quatro) subgrupos:

- **ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO** – É formado por duas partes:
 - o Bens e direitos realizáveis após o término de exercício seguinte. Exs.: Duplicatas a Receber (recebimento após o exercício seguinte), Estoques de Mercadorias (a serem vendidas após o término do exercício seguinte), Estoques de Matérias-Primas (a serem utilizadas na produção após o término do exercício seguinte), etc.
 - o Direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas, sociedades controladas, sócios, diretores e participantes nos lucros da companhia, desde que NÃO constituam negócios usuais na exploração do objeto da companhia. Exs.: Empréstimos a Coligadas, Empréstimos a Acionistas, Adiantamentos a Diretores, etc.

Observações:

1. Duas sociedades são COLIGADAS quando a investidora tem influência significativa na investida, ou seja, quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la, sendo que é presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital votante da investida (= ações que dão direito ao voto nas assembleias de acionistas, ou seja, ações ordinárias), sem controlá-la. Assim, por exemplo, se a Cia. X possui 27% das ações ordinárias da Cia. Y, as duas são consideradas sociedades coligadas, onde X é a investidora e Y, a investida.

2. Se uma companhia investidora possuir mais de 50% das ações com direito ao voto (ações ordinárias) de uma companhia investida, aquela será a controladora e esta, a controlada. Assim, por exemplo, se a Cia. Alfa possuir 58% do capital votante (ações com direito ao voto) da Cia. Beta, aquela será a controladora e esta a controlada. Desta forma, se Alfa, por exemplo, emprestar dinheiro a Beta, na escrituração daquela será utilizada a conta Empréstimos a Controladas, que, independentemente do prazo, será sempre classificada como conta integrante do ativo realizável a longo prazo.

■ **ATIVO INVESTIMENTOS** – É composto por:

o **Bens de renda** – são aqueles que, apesar da empresa não ter a intenção de vendê-los, não são utilizados nas suas atividades empresariais, como, por exemplo, obras de arte, imóveis alugados a terceiros, terrenos não utilizados nas atividades da empresa, etc.

o **Participações permanentes no capital de outras sociedades** – são as ações adquiridas de outras sociedades com a intenção de permanência (sem a intenção de venda), tais como ações de coligadas e ações de controladas, por exemplo. Assim, cabe ressaltar que Empréstimos a Coligadas e Empréstimos a Controladas são contas do Ativo Realizável a Longo Prazo. No entanto, Ações de Coligadas e Ações de Controladas são contas do Ativo Investimentos. Esse conceito vale também para sociedades limitadas, onde o capital é dividido não em ações e sim em cotas. No entanto, no caso de participação em cotas de outras sociedades, já há naturalmente a presunção de permanência, ou seja, quando uma sociedade adquire cotas de outra, nunca é para especular (não se negociam cotas em bolsas de valores).

■ **ATIVO IMOBILIZADO** – É composto pelos **bens corpóreos** (= bens materiais ou tangíveis) de uso (bens utilizados na manutenção das atividades da empresa), tais como veículos, móveis e utensílios, computadores, imóveis, máquinas e equipamentos, etc.

■ **ATIVO INTANGÍVEL** – É composto pelos **bens incorpóreos** (= bens imateriais ou intangíveis) de uso da empresa, tais como patentes, concessões obtidas, fundo de comércio adquirido, ... etc.

Na última situação do exemplo do item 4, podemos montar o seguinte balanço patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Caixa	32.000	Dividendos a Pagar	3.000
Bancos	<u>20.800</u>	Financiamentos	<u>40.000</u>
	52.800		43.000
NÃO CIRCULANTE		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
IMOBILIZADO		Capital Social	68.000
Imóveis	33.000	Capital a Realizar	(18.000)
		Reservas de Capital	2.000
		Ações em Tesouraria	(1.200)
		Ajustes de Avaliação Patrimonial	(7.000)
		Prejuízos Acumulados	<u>(1.000)</u>
			42.800
TOTAL DO ATIVO	85.800	TOTAL DO PASSIVO	85.800

Obs.: A equação $PL = PP - PN$ poderá ser usada, desde que se tenha os componentes do Patrimônio Líquido. Porém, caso se tenha, juntamente com os componentes do Patrimônio Líquido, componentes do RESULTADO (Despesas e Receitas), a equação será:

$$PL = PP - PN \pm \text{RESULTADO}$$

Ou, havendo dividendos a pagar aos sócios da empresa, a equação mais completa será:

$$PL = PP - PN \pm \text{RESULTADO} - \text{Dividendos}$$

Onde o RESULTADO poderá ser LUCRO ou PREJUÍZO. Daí, na equação o “mais ou menos” (\pm). Se for lucro, então será somado, ou seja, a equação poderá ser escrita da seguinte forma: $PL = PP - PN + \text{LUCRO} - \text{Dividendos}$. Se for prejuízo, então será subtraído e a equação poderá ser escrita da seguinte forma: $PL = PP - PN - \text{PREJUÍZO} - \text{Dividendos}$.

Nota: Normalmente, os dividendos a pagar aos sócios da empresa têm origem no lucro dessa. No entanto, veremos no Capítulo 14 que, mesmo havendo prejuízo, é possível provisionar dividendos a pagar aos sócios, tendo em vista que tais dividendos não são necessariamente provenientes dos lucros da empresa.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: Sejam os seguintes elementos patrimoniais de uma empresa, “após” a apuração e distribuição do Resultado (valores em \$):

Mercadorias	34.000
Capital Social	82.000

Duplicatas a Pagar	33.000
Reserva Legal	2.000
Caixa	24.000
Salários a Pagar	5.000
Veículos	25.000
Reservas Estatutárias	12.000
Impostos a Recolher	7.000
Reservas de Capital	9.000
Duplicatas a Receber	53.000
Ações em Tesouraria	14.000

Assim, com base nas informações anteriores, determine o valor do patrimônio líquido.

(1ª SOLUÇÃO)

$$A = 34.000 + 24.000 + 25.000 + 53.000 = 136.000$$

$$P = 33.000 + 5.000 + 7.000 = 45.000$$

$$PL = A - P \rightarrow PL = 136.000 - 45.000 = 91.000$$

(2ª SOLUÇÃO)

$$PP = 82.000 + 2.000 + 12.000 + 9.000 = 105.000$$

$$PN = 14.000$$

$$PL = PP - PN \rightarrow PL = 105.000 - 14.000 = 91.000$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: Sejam os seguintes elementos patrimoniais de uma empresa, “antes” da apuração e distribuição do Resultado (valores em \$):

Veículos	72.000
Duplicatas a Pagar	65.000
Caixa	23.000
Mercadorias	32.000
Capital Social	87.000
Reservas de Capital	15.000
Duplicatas a Receber	77.000

Promissórias a Pagar	12.000
Prejuízos Acumulados	8.000
Salários a Pagar	3.000
RECEITAS	58.000
DESPESAS	28.000

Tendo em vista os dados anteriores, apure o valor do PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

(1ª SOLUÇÃO)

$$A = 72.000 + 23.000 + 32.000 + 77.000 = 204.000$$

$$P = 65.000 + 12.000 + 3.000 = 80.000$$

$$PL = A - P \rightarrow PL = 204.000 - 80.000 = 124.000$$

(2ª SOLUÇÃO)

$$PP = 5.000 + 87.000 + 10.000 = 102.000$$

$$PN = 8.000$$

$$RESULTADO = Receitas - Despesas = 58.000 - 28.000 = 30.000 \rightarrow Lucro$$

$$PL = PP - PN + Resultado \rightarrow PL = 102.000 - 8.000 + 30.000 = 124.000$$

NOTA: Comparando os Exercícios 4 e 5, observemos que, na determinação do valor do Patrimônio Líquido, quando o RESULTADO já tiver sido apurado e distribuído (caso do Exercício 4), a equação a ser usada será $PL = PP - PN$. Se ainda não tiver sido apurado, a equação a ser usada será $PL = PP - PN + RESULTADO - Dividendos$ (caso do Exercício 5). Observemos também, no caso do Exercício 5, que não há referência aos dividendos. Em questões desse tipo, sempre que assim for, devemos a estes ignorar, e a equação se reduzirá a $PL = PP - PN + RESULTADO$.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: No exercício anterior, supondo que a empresa tivesse de provisionar 15% do *Lucro antes do Imposto de Renda*, a título de *Provisão para Imposto de Renda*, e, ainda, na distribuição do Resultado, ou seja, na distribuição do *Lucro após o Imposto de Renda*, tivesse que destinar 40% desse lucro a título de *Dividendos a Pagar*, qual seria o Patrimônio Líquido?

(1ª SOLUÇÃO)

Em primeiro lugar, iremos calcular o Lucro Líquido, a fim de sabermos o valor dos Dividendos a Pagar:

$$\text{Lucro antes do IR} = 58.000 - 28.000 = 30.000$$

$$\text{Provisão pl Imposto de Renda} = 15\% \times 30.000 = 4.500$$

$$\text{LL} = 30.000 - 4.500 = 25.500$$

$$\text{DIVIDENDOS} = 40\% \times 25.500 = 10.200$$

Assim, o "novo" PASSIVO será o mesmo do Exercício 5 acrescido da Provisão pl Imposto de Renda e dos Dividendos a Pagar. O ATIVO será o mesmo do Exercício 5:

$$A = 204.000$$

$$P = 80.000 + 4.500 + 10.200 = 94.700$$

$$\text{PL} = A - P \rightarrow 204.000 - 94.700 = 109.300$$

(2ª SOLUÇÃO)

$$\text{PP} = 102.000 \text{ (o mesmo valor do exercício 5)}$$

$$\text{PN} = 8.000 \text{ (o mesmo valor do exercício 5)}$$

$$\text{Lucro Líquido} = 25.500 \text{ (já calculado na 1ª solução)}$$

$$\text{Dividendos a Pagar} = 10.200 \text{ (já calculado na 1ª solução)}$$

$$\text{PL} = \text{PP} - \text{PN} + \text{Resultado} - \text{Dividendos a Pagar}$$

$$\text{PL} = 102.000 - 8.000 + 25.500 - 10.200 = 109.300$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: Considerando os dados seguintes, marque a opção que indica o valor do Patrimônio Líquido:

	\$
Mercadorias	13.000
Fornecedores	28.000
Reserva Legal	4.000
Despesas Gerais	27.000
Móveis e Utensílios	7.000
Salários a Pagar	1.000
Despesas de Salários	12.000
Caixa	9.000
Capital Social	34.000
Capital a Realizar	4.000
Custo das Mercadorias Vendidas	15.000

Reserva de Contingências	8.000
Receitas Financeiras	2.000
Despesas Financeiras	3.000
Financiamentos	17.000
Ações em Tesouraria	5.000
Duplicatas a Receber	18.000
Vendas de Mercadorias	38.000
Bancos Conta Movimento	19.000

- | | |
|---------------|---------------|
| a) \$ 18.000; | d) \$ 21.000; |
| b) \$ 19.000; | e) \$ 22.000. |
| c) \$ 20.000; | |

(1ª SOLUÇÃO)

$$A = \$ 13.000 + \$ 7.000 + \$ 9.000 + \$ 18.000 + \$ 19.000 = \$ 66.000$$

$$P = \$ 28.000 + \$ 1.000 + \$ 17.000 = \$ 46.000$$

$$PL = A - P \rightarrow PL = \$ 66.000 - \$ 46.000 = \$ 20.000 \text{ (Opção c)}$$

(2ª SOLUÇÃO)

$$PP = \$ 4.000 + \$ 34.000 + \$ 8.000 = \$ 46.000$$

$$PN = \$ 5.000 + \$ 4.000 = \$ 9.000$$

$$RESULTADO = RECEITAS - DESPESAS$$

$$RES. = \$ 2.000 + \$ 38.000 - \$ 27.000 - \$ 12.000 - \$ 15.000 - \$ 3.000 = - 17.000$$

$$PL = PP - PN + RESULTADO \rightarrow PL = \$ 46.000 - \$ 9.000 + (- 17.000) = \$ 20.000$$

(Prejuízo)



EXERCÍCIO RESOLVIDO 8: Considere os seguintes valores:

	\$
Capital Realizado	25.000
Capital a Realizar	6.000
Reservas de Capital	9.000
Prejuízos Acumulados	4.000

Assim, pode-se afirmar que a Situação Líquida vale:

- a) \$ 24.000;
- b) \$ 30.000;
- c) \$ 36.000;
- d) \$ 18.000;
- e) \$ 28.000.

(SOLUÇÃO)

Em primeiro lugar, observemos que o exercício não nos informa as contas do Ativo e as contas do Passivo. Assim, não poderemos usar a relação $PL = A - P$.

Em segundo lugar, devemos ter muito cuidado ao usar a relação $PL = PP - PN$, pois o Capital Realizado já é a diferença entre o Capital Social (Subscrito) e o Capital a Realizar. Desta forma, o Capital Social, que é uma parte positiva do Patrimônio Líquido, será: $\text{Capital} = \$ 25.000 + \$ 6.000 = \$ 31.000$

Logo:

$$PP = \$ 31.000 + \$ 9.000 = \$ 40.000$$

$$PN = \$ 6.000 + \$ 4.000 = \$ 10.000$$

$$PL = PP - PN \rightarrow PL = \$ 40.000 - \$ 10.000 = \$ 30.000 \text{ (Opção b)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9: Sendo o Ativo de uma empresa o dobro do Passivo Exigível, se aumentarmos aquele em 40% e reduzirmos este em 20%, o Capital Próprio aumentará em:

- a) 100%;
- b) 60%;
- c) 20%;
- d) 50%;
- e) 200%.

(SOLUÇÃO)

Situação Inicial

$$A = 2x$$

$$P = x$$

$$PL = x$$

Situação Final

$$A = 2x \cdot 1,4 = 2,8x$$

$$P = x \cdot 0,8 = 0,8x$$

$$PL = 2x \rightarrow \text{Aumento de 100\% (Opção a)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 10: Seja o patrimônio da Industrial Lemos S/A:

Máquinas e Equipamentos	\$ 47.000
Caixa	\$ 8.000
Duplicatas a Pagar	\$ 19.000
Duplicatas a Receber	\$ 25.000
Produtos em Fabricação	\$ 10.000
Financiamentos	\$ 22.000
Bancos Conta Movimento	\$ 27.000
Provisão para Imposto de Renda	\$ 5.000
Matérias-Primas	\$ 7.000
Produtos Prontos	\$ 24.000
Dividendos a Pagar	\$ 6.000

Assim, podemos afirmar que o Patrimônio Líquido da referida empresa vale:

- a) \$ 95.000;
- b) \$ 96.000;
- c) \$ 97.000;
- d) \$ 98.000;
- e) \$ 99.000.

(SOLUÇÃO)

Observemos que a única forma de apurarmos o valor do Patrimônio Líquido é através da relação $PL = A - P$, pois o enunciado do exercício não nos fornece as contas do Patrimônio Líquido. Assim:

$$A = \$[47.000 + 8.000 + 25.000 + 10.000 + 27.000 + 7.000 + 24.000] = \$ 148.000$$

$$P = \$[19.000 + 22.000 + 5.000 + 6.000] = \$ 52.000.$$

$$PL = \$ 148.000 - \$ 52.000 = \$ 96.000 \text{ (Opção b)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 11: A Comercial TR Ltda. foi constituída com um capital de \$ 48.000 por quatro sócios que integralizaram suas quotas como segue:

Sócio A.....	\$ 18.000
Sócio B.....	\$ 15.000
Sócio C	\$ 12.000
Sócio D	\$ 3.000

Num determinado período, a empresa verificou que em suas operações lograra obter um lucro de \$ 9.000, dos quais \$ 3.000 foram distribuídos e pagos aos sócios. Os \$ 6.000 restantes foram reinvestidos na empresa em forma de Reservas de Lucros.

Considerando que a referida empresa não tem resultados de exercícios futuros e que o capital de terceiros representa 40% dos recursos aplicados no patrimônio, pode-se afirmar que o seu Ativo vale:

- a) \$ 90.000;
- b) \$ 60.000;
- c) \$ 75.000;
- d) \$ 57.000;
- e) \$ 51.000.

(SOLUÇÃO)

$$A = x$$

$$P = 40\% \text{ de } x = 0,4x$$

$$PL = x - 0,4x = 0,6x \quad (1)$$

$$\text{Por outro lado, } PL = \frac{18.000 + 15.000 + 12.000 + 3.000 + 6.000}{} = 54.000 \quad (2)$$

\downarrow
 (Capital Social)

\downarrow
 (Reservas de Lucros)

Logo, igualando (1) e (2): $0,6x = \$ 54.000 \rightarrow x = \$ 90.000$ (Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12: Em relação ao exercício anterior, supondo que o sócio C se retire da sociedade, vendendo suas quotas aos demais e cobrando ainda um ágio de 10% sobre o valor patrimonial, o valor do sócio C será de:

- a) \$ 16.500;
- b) \$ 14.850;
- c) \$ 13.500;
- d) \$ 13.200;
- e) \$ 15.000.

(SOLUÇÃO)

O problema se resume em dividir o Patrimônio Líquido, que é de \$ 54.000, em partes diretamente proporcionais a 18.000, 15.000, 12.000 e 3.000, achar a parte proporcional a 12.000 e acrescentar 10% (multiplicar por 1,1) a esta. Assim:

$$\text{SÓCIO C} = \left(\frac{\$ 54.000 \times 12}{18 + 15 + 12 + 3} \right) \times 1,1 = \$ 14.850 \text{ (Opção b)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 13: Em abril de X1, a firma Três Irmãos Ltda. foi registrada e captou recursos totais de \$ 48.000, sendo \$ 36.000 dos sócios como capital registrado e \$ 12.000 de terceiros, sendo 1/4 como empréstimos obtidos e 3/4 como receitas ganhas. Os referidos recursos foram todos aplicados no mesmo mês, sendo \$ 15.000 em mercadorias, \$ 9.600 em conta-corrente, \$ 8.400 em Móveis e Utensílios, \$ 7.000 como empréstimos concedidos e o restante em despesas normais.

Após realizados esses atos de gestão, pode-se afirmar que o patrimônio bruto e o patrimônio líquido valem, respectivamente:

- a) \$ 40.000 e \$ 32.000; d) \$ 40.000 e \$ 37.000;
b) \$ 37.000 e \$ 34.000; e) \$ 42.000 e \$ 34.000.
c) \$ 42.000 e \$ 37.000;

(SOLUÇÃO)

$$A = \$ 15.000 + \$ 9.600 + \$ 8.400 + \$ 7.000 = \$ 40.000 \rightarrow \text{Patrimônio Bruto}$$

$$P = 1/4 \times \$ 12.000 = \$ 3.000.$$

$$PL = \$ 40.000 - \$ 3.000 = \$ 37.000 \text{ (Opção d)}$$

Observemos que, para calcular o valor do patrimônio líquido de forma direta, isto é, usando a equação $PL = PP - PN + \text{Resultado}$, precisaríamos do valor das despesas, o qual o problema não nos fornece explicitamente. Assim, a única forma de acharmos diretamente o valor do patrimônio líquido é usando a equação $PL = A - P$.

$$\begin{array}{ccc}
 & \begin{array}{c} \text{Receitas} \\ \uparrow \end{array} & \begin{array}{c} ? \\ \uparrow \end{array} \\
 PL = \$ 36.000 & + & \frac{3/4 \times \$ 12.000 - \text{Despesas}}{} \\
 \downarrow & & \downarrow \\
 \text{Parte Positiva do PL} & & \text{Resultado}
 \end{array}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 14: (Marinha) Em janeiro de 1990, uma empresa foi constituída com um capital de \$ 1.000.000, sendo integralizados 80% em dinheiro e 10% em diversos equipamentos. Posteriormente, a empresa adquiriu a prazo mercadorias para revenda no valor de \$ 500.000. A seguir, revendeu 50% do estoque pelo valor de \$ 300.000. Os Patrimônios Líquidos inicial e final, respectivamente, são:

- a) \$ 900.000 e \$ 550.000;
- b) \$ 900.000 e \$ 950.000;
- c) \$ 900.000 e \$ 1.150.000;
- e) \$ 1.000.000 e \$ 1.050.000;
- d) \$ 1.000.000 e \$ 50.000.

(SOLUÇÃO)

Situação Inicial:

$$A = (80\% + 10\%) \times \$ 1.000.000 = \$ 900.000$$

$$P = \text{ZERO}$$

$$PL = A - P = \$ 900.000 - 0 = \$ 900.000$$

Situação Final:

$$A = \$ 900.000 + \$ 500.000 - 50\% \times \$ 500.000 + \$ 300.000 = \$ 1.450.000$$

$$P = \$ 500.000$$

$$PL = \$ 1.450.000 - \$ 500.000 = \$ 950.000 \quad (\text{Opção b})$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 15: A Cia. Santos não tem, em seu balanço, exigibilidades não circulantes. Ostenta um patrimônio líquido de R\$ 60.000,00, representando $\frac{3}{5}$ do patrimônio bruto. Sabe-se que a diferença entre o Ativo Circulante (AC) e o Passivo Circulante (PC) da Cia. Santos é de R\$ 36.000,00. Assim, qual o valor do Ativo Não Circulante (ANC)?

(SOLUÇÃO)

$$\text{Patrimônio Bruto} = \text{Ativo} = 60.000 \div \frac{3}{5} = 100.000$$

$$P = A - PL = 100.000 - 60.000 = 40.000 = PC, \text{ visto que não há Exigibilidades Não Circulantes (Passivo Não Circulante).}$$

$$AC - PC = 36.000 \rightarrow AC - 40.000 = 36.000 \rightarrow AC = 76.000$$

$$AC + ANC = A \rightarrow ANC = A - AC = 100.000 - 76.000 = \underline{24.000}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 16: Os seguintes elementos foram extraídos do Balanço Patrimonial da Cia. Ipanema, em 31/12/Y1:

Duplicatas a Pagar	\$ 16.000
Equipamentos	\$ 52.000
Ajustes de Avaliação Patrimonial (credor)	\$ 7.000
Caixa	\$ 9.000
Salários a Pagar	\$ 3.000
Prejuízos Acumulados	?
Capital Social	\$ 81.000
Bancos Conta Movimento	\$ 11.000
Reservas de Capital	\$ 8.000
Financiamentos	\$ 19.000
Capital a Realizar	\$ 2.000
Duplicatas a Receber	\$ 44.000
Estoques	\$ 10.000

Desta forma, com base nas informações acima, pode-se afirmar que o saldo da contra Prejuízos Acumulados é de:

- a) \$ 3.000;
- b) \$ 4.000;
- c) \$ 5.000;
- e) \$ 7.000;
- d) \$ 6.000.

(SOLUÇÃO)

Por um lado, $PL = A - P$, ou seja:

$$A = \$ 52.000 + \$ 9.000 + \$ 11.000 + \$ 44.000 + \$ 10.000 = \$ 126.000$$

$$P = \$ 16.000 + \$ 3.000 + \$ 19.000 = \$ 38.000.$$

$$PL = \$ 126.000 - \$ 38.000 = \$ 88.000 \text{ (1)}$$

Por outro lado, $PL = PP - PN$, ou seja:

$$PP = \$ 7.000 + \$ 81.000 + \$ 8.000 = \$ 96.000$$

$$PN = ? + \$ 2.000 = x + \$ 2.000.$$

$$PL = \$ 96.000 - x - \$ 2.000 = \$ 94.000 - x \text{ (2)}$$

Logo, igualando (1) e (2), temos:

$$\$ 88.000 = \$ 94.000 - x \rightarrow x = \$ 6.000 \text{ (Opção d)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 17: Seja o seguinte patrimônio:

Duplicatas a Receber	\$ 39.000
Salários a Pagar	\$ 4.000
Móveis e Utensílios	\$ 11.000
Duplicatas a Receber (Longo Prazo)	\$ 12.000
Adiantamentos a Fornecedores	\$ 14.000
Adiantamentos de Clientes	\$ 21.000
Veículos	\$ 32.000
Mercadorias	\$ 42.000
Financiamentos	\$ 15.000
Financiamentos (Longo Prazo)	\$ 27.000
Caixa	\$ 16.000
Duplicatas a Pagar	\$ 34.000
Bancos Conta Movimento	\$ 20.000
Provisão para Imposto de Renda	\$ 8.000
ICMS a Recolher	\$ 5.000
Duplicatas a Pagar (Longo Prazo)	\$ 15.000
Adiantamentos a Diretores	\$ 7.000
Imóveis	\$ 97.000

Assim, apure:

- 1) Ativo Circulante
- 2) Ativo Realizável a Longo Prazo
- 3) Ativo Imobilizado
- 4) Ativo
- 5) Passivo Circulante
- 6) Passivo Não Circulante
- 7) Passivo Exigível
- 8) Patrimônio Líquido

(SOLUÇÃO)

1) ATIVO CIRCULANTE (AC)

Caixa	\$ 16.000
Bancos Conta Movimento	\$ 20.000
Duplicatas a Receber	\$ 39.000
Adiantamentos a Fornecedores	\$ 14.000
Mercadorias	\$ 42.000
TOTAL	\$ 131.000

2) ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (ARLP)

Duplicatas a Receber (LP)	\$ 12.000
Adiantamentos a Diretores	\$ 7.000
TOTAL	\$ 19.000

3) ATIVO IMOBILIZADO (AIMOB)

Móveis e Utensílios	\$ 11.000
Veículos	\$ 32.000
Imóveis	\$ 97.000
TOTAL	\$ 140.000

$$4) \text{ ATIVO} = \text{AC} + \text{ARLP} + \text{AIMOB} = \$ 131.000 + \$ 19.000 + \$ 140.000 = \$ 290.000$$

5) PASSIVO CIRCULANTE (PC)

Salários a Pagar	\$ 4.000
Adiantamentos de Clientes	\$ 21.000
Financiamentos	\$ 15.000
Duplicatas a Pagar	\$ 34.000
Provisão p/ Imposto de Renda	\$ 8.000
ICMS a Recolher	\$ 5.000
TOTAL	\$ 87.000

6) PASSIVO NÃO CIRCULANTE (PNC)

Financiamentos (LP)	\$ 27.000
Duplicatas a Pagar (LP)	\$ 15.000
TOTAL	\$ 42.000

$$7) \text{ PASSIVO EXIGÍVEL} = \text{PC} + \text{PNC} = \$ 87.000 + \$ 42.000 = \$ 129.000$$

$$8) \text{ PL} = \text{A} - \text{P} \rightarrow \text{PL} = \$ 290.000 - \$ 129.000 = \$ 161.000$$

Exercícios de Fixação

1. Marque a opção em que todos os elementos são sinônimos.

- a) Passivo/Passivo Exigível/Capital Próprio.
- b) Passivo Não Exigível/Recursos Próprios/Capital Nominal.
- c) Capital Alheio/Capital de Terceiros/Capital Aplicado.
- d) Patrimônio Líquido/Capital Próprio/Recursos de Terceiros.
- e) Ativo/Recursos Aplicados/Patrimônio Bruto/Capital Aplicado.

2. Considere os valores seguintes:

Bens..... \$ 43.000

Direitos..... \$ 12.000

Obrigações..... \$ 26.000

Assim, pode-se afirmar que o patrimônio bruto e o patrimônio líquido valem, respectivamente:

- a) \$ 43.000 e \$ 26.000;
- b) \$ 43.000 e \$ 29.000;
- c) \$ 55.000 e \$ 29.000;
- d) \$ 55.000 e \$ 26.000;
- e) \$ 81.000 e \$ 26.000.

3. (Fiscal de Tributos Estaduais/Universidade Federal de Santa Catarina) Num dado momento, seja A o valor do Ativo, P o valor do Passivo e PL o valor do Patrimônio Líquido de uma entidade. Sejam as equações:

I. $A - P = PL$

II. $P = A - PL$

III. $A + PL = P$

IV. $A - P - PL = 0$

À luz da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, pode-se afirmar que:

- a) apenas as equações I e II são equivalentes;
- b) as equações I e III são equivalentes;
- c) apenas as equações I e IV são equivalentes;
- d) apenas as equações I, II e IV são equivalentes;
- e) a equação III é válida quando a entidade apresenta uma situação de "passivo a descoberto".

4. Considerando os valores seguintes, marque a opção **incorreta**:

Mercadorias	\$ 19.000
Salários a Pagar	\$ 11.000
Móveis e Utensílios	\$ 20.000
Encargos Sociais a Recolher	\$ 3.000
Caixa	\$ 9.000
Aplicações Financeiras	\$ 10.000
Duplicatas a Pagar	\$ 40.000
Financiamento	\$ 22.000
Material de Expediente	\$ 5.000
Bancos Conta Movimento	\$ 6.000

- O Capital de Terceiros é igual a \$ 76.000.
- A Situação Líquida é deficitária.
- Os Recursos Aplicados totalizam \$ 69.000.
- O Capital Total à Disposição da Empresa vale \$ 76.000.
- O Passivo a Descoberto vale \$ 7.000.

5. É conta pertencente ao Passivo Exigível:

- Reserva Legal;
- Adiantamentos a Fornecedores;
- Aplicações Financeiras;
- Adiantamentos de Clientes;
- Clientes.

6. Patrimônio Bruto é o mesmo que:

- Capital Aplicado;
- Capital Próprio;
- Capital Fixo;
- Capital de Terceiros;
- Passivo Não Exigível.

7. Para que haja Passivo a Descoberto, é necessário que:

- o Capital de Terceiros seja igual ao Capital Aplicado;
- a Situação Líquida seja Superavitária;
- o Patrimônio Bruto seja menor que os Recursos de Terceiros;
- a soma dos bens e direitos seja maior que a soma das obrigações;
- o Capital Total à Disposição da Empresa seja nulo.

8. Em 31/12/X1, no Balanço Patrimonial da Cia. Lima constavam os seguintes itens:

Fornecedores	\$ 36.000
Duplicatas a Receber	\$ 40.000
Imóveis	\$ 98.000
Impostos a Recolher	\$ 6.000
Reservas de Lucros	\$ 9.000
IRRF a Recolher	\$ 2.000
Capital	\$ 71.000
Dividendos a Pagar	\$ 5.000

Ajustes de Avaliação Patrimonial	?
Produtos Acabados	\$ 13.000
Matérias-Primas	\$ 16.000
Promissórias a Pagar	\$ 25.000
Caixa	\$ 7.000
Salários a Pagar	\$ 4.000
Ações em Tesouraria	\$ 2.000

O saldo da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial vale:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) \$ 18.000; | d) \$ 15.000; |
| b) \$ 17.000; | e) \$ 14.000. |
| c) \$ 16.000; | |

9. É conta do Ativo:

- Provisão p/ Imposto de Renda;
- Ações em Tesouraria;
- Financiamentos;
- Ações de Coligadas;
- Reserva de Contingências.

10. É conta do Patrimônio Líquido:

- Mercadorias;
- Participações em Coligadas;
- Financiamentos;
- Aplicações Financeiras;
- Reserva Estatutária.

Enunciado comum às questões de número 11 a 39:

Em 31/12/X0, o patrimônio da Indústria Sisvestre S/A tinha a seguinte composição:

Matérias-Primas	\$ 23.000
Máquinas e Equipamentos	\$ 87.000
Duplicatas a Pagar	\$ 28.000
Empréstimos a Acionistas	\$ 10.000
Duplicatas a Receber	\$ 50.000
Duplicatas a Receber (Longo Prazo)	\$ 16.000
Caixa	\$ 12.000
Provisão p/ Imposto de Renda	\$ 6.000
Impostos a Recuperar	\$ 5.000
Produtos em Fabricação	\$ 29.000
Produtos Prontos	\$ 37.000
Adiantamentos a Fornecedores	\$ 9.000
Adiantamentos de Clientes	\$ 7.000
Salários a Pagar	\$ 3.000
Financiamentos (Longo Prazo)	\$ 15.000
Móveis e Utensílios	\$ 20.000

11. O total de BENS é de:

- a) \$ 206.000;
- b) \$ 207.000;
- c) \$ 208.000;
- d) \$ 209.000;
- e) \$ 210.000.

12. O total de DIREITOS é de:

- a) \$ 90.000;
- b) \$ 80.000;
- c) \$ 70.000;
- d) \$ 60.000;
- e) \$ 50.000.

13. O total de OBRIGAÇÕES é de:

- a) \$ 59.000;
- b) \$ 60.000;
- c) \$ 61.000;
- d) \$ 62.000;
- e) \$ 63.000.

14. O valor dos DÉBITOS DA EMPRESA é de:

- a) \$ 59.000;
- b) \$ 60.000;
- c) \$ 61.000;
- d) \$ 62.000;
- e) \$ 63.000.

15. O valor dos CRÉDITOS DA EMPRESA é de:

- a) \$ 90.000;
- b) \$ 80.000;
- c) \$ 70.000;
- d) \$ 60.000;
- e) \$ 50.000.

16. O ATIVO totaliza:

- a) \$ 297.000;
- b) \$ 298.000;
- c) \$ 299.000;
- d) \$ 300.000;
- e) \$ 301.000.

17. O PASSIVO totaliza:

- a) \$ 59.000;
- b) \$ 60.000;
- c) \$ 61.000;
- d) \$ 62.000;
- e) \$ 63.000.

18. O PATRIMÔNIO BRUTO vale:

- a) \$ 297.000;
- b) \$ 298.000;
- c) \$ 299.000;
- d) \$ 300.000;
- e) \$ 301.000.

19. O PATRIMÔNIO LÍQUIDO vale:

- a) \$ 236.000;
- b) \$ 237.000;
- c) \$ 238.000;
- d) \$ 239.000;
- e) \$ 240.000.

20. O CAPITAL DE TERCEIROS vale:

- a) \$ 59.000;
- b) \$ 60.000;
- c) \$ 61.000;
- d) \$ 62.000;
- e) \$ 63.000.

21. O CAPITAL PRÓPRIO vale:

- a) \$ 236.000;
- b) \$ 237.000;
- c) \$ 238.000;
- d) \$ 239.000;
- e) \$ 240.000.

22. O CAPITAL TOTAL À DISPOSIÇÃO DA EMPRESA vale:

- a) \$ 297.000;
- b) \$ 298.000;
- c) \$ 299.000;
- d) \$ 300.000;
- e) \$ 301.000.

23. O CAPITAL APLICADO vale:

- a) \$ 297.000;
- b) \$ 298.000;
- c) \$ 299.000;
- d) \$ 300.000;
- e) \$ 301.000.

24. O CAPITAL FIXO vale:

- a) \$ 107.000;
- b) \$ 108.000;
- c) \$ 109.000;
- d) \$ 110.000;
- e) \$ 111.000.

25. O CAPITAL ALHEIO vale:

- a) \$ 59.000;
- b) \$ 60.000;
- c) \$ 61.000;
- d) \$ 62.000;
- e) \$ 63.000.

26. O PASSIVO EXIGÍVEL vale:

- a) \$ 59.000;
- b) \$ 60.000;
- c) \$ 61.000;
- d) \$ 62.000;
- e) \$ 63.000.

27. O PASSIVO Não EXIGÍVEL vale:

- a) \$ 236.000;
- b) \$ 237.000;
- c) \$ 238.000;
- d) \$ 239.000;
- e) \$ 240.000.

28. O PASSIVO TOTAL vale:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) \$ 59.000; | d) \$ 150.000; |
| b) \$ 239.000; | e) \$ 180.000. |
| c) \$ 298.000; | |

29. O PASSIVO (Lei nº 6.404/1976, art. 178, § 2º) vale:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) \$ 59.000; | d) \$ 150.000; |
| b) \$ 239.000; | e) \$ 180.000. |
| c) \$ 298.000; | |

30. O valor dos RECURSOS DE TERCEIROS é de:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) \$ 59.000; | d) \$ 62.000; |
| b) \$ 60.000; | e) \$ 63.000. |
| c) \$ 61.000; | |

31. O valor dos RECURSOS PRÓPRIOS é de:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) \$ 236.000; | d) \$ 239.000; |
| b) \$ 237.000; | e) \$ 240.000. |
| c) \$ 238.000; | |

32. O valor dos RECURSOS APLICADOS é de:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) \$ 59.000; | d) \$ 150.000; |
| b) \$ 239.000; | e) \$ 180.000. |
| c) \$ 298.000; | |

33. O valor das ORIGENS (ou FONTES) DOS RECURSOS é de:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) \$ 59.000; | d) \$ 150.000; |
| b) \$ 239.000; | e) \$ 180.000. |
| c) \$ 298.000; | |

34. O valor das APLICAÇÕES DOS RECURSOS é de:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) \$ 59.000; | d) \$ 150.000; |
| b) \$ 239.000; | e) \$ 180.000. |
| c) \$ 298.000; | |

35. O valor do ATIVO CIRCULANTE é de:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) \$ 163.000; | d) \$ 166.000; |
| b) \$ 164.000; | e) \$ 167.000. |
| c) \$ 165.000; | |

36. O valor do ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO é de:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) \$ 26.000; | d) \$ 29.000; |
| b) \$ 27.000; | e) \$ 30.000. |
| c) \$ 28.000; | |

37. O valor do ATIVO IMOBILIZADO é de:
- a) \$ 104.000;
 - b) \$ 106.000;
 - c) \$ 106.000;
 - d) \$ 107.000;
 - e) \$ 109.000.
38. O valor do PASSIVO CIRCULANTE é de:
- a) \$ 43.000;
 - b) \$ 44.000;
 - c) \$ 45.000;
 - d) \$ 46.000;
 - e) \$ 47.000.
39. O valor do PASSIVO NÃO CIRCULANTE é de:
- a) \$ 15.000;
 - b) \$ 16.000;
 - c) \$ 17.000;
 - d) \$ 18.000;
 - e) \$ 19.000.
40. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Na maioria das empresas comerciais, o Ativo suplanta o Passivo (Obrigações). Assim, a representação mais comum do patrimônio de uma empresa comercial assume a forma:
- a) Ativo = Passivo + Patrimônio Líquido;
 - b) Ativo + Patrimônio Líquido = Passivo;
 - c) Passivo + Ativo = Patrimônio Líquido;
 - d) Ativo Permanente + Ativo Circulante = Passivo;
 - e) Ativo + Situação Líquida = Passivo.
41. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Se o Passivo Exigível de uma empresa é de R\$ 19.650,00 e o Patrimônio Líquido é de R\$ 9.850,00, o valor do seu Capital Próprio será de:
- a) R\$ 29.500,00;
 - b) Zero;
 - c) R\$ 9.800,00;
 - d) R\$ 9.850,00;
 - e) R\$ 19.650,00.
42. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Considerando: CP = Capital Próprio; Cte = Capital de Terceiros; CN = Capital Nominal; Cto = Capital Total à disposição da empresa; PL = Patrimônio Líquido; Slp = Situação Líquida positiva e A = Ativo, pode-se afirmar que Cto é igual a:
- a) CP + Cte - SLP;
 - b) PL + Cte;
 - c) CP + Cte + SLP;
 - d) A - SLP;
 - e) CP + Cte + CN.

43. Diz-se que a situação líquida é negativa quando o Ativo Total é:

- a) Maior que o Passivo Total;
- b) Maior que o Passivo Exigível;
- c) Igual à soma do Passivo Circulante com o Passivo Não Circulante;
- d) Igual ao Passivo Exigível;
- e) Menor que o Passivo Exigível.

44. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Representa uma obrigação a conta:

- a) Prêmios de Seguros;
- b) Seguros a Pagar;
- c) Seguros a Vencer;
- d) Seguros Contratados;
- e) Seguros Pagos Antecipadamente.

45. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Em relação ao patrimônio de uma entidade, é certo afirmar:

- a) Nenhum dos seus elementos componentes pode ter valor negativo.
- b) O Ativo pode ser maior do que o Passivo Exigível e a Situação Líquida juntos.
- c) A Situação Líquida pode ser maior do que o Ativo.
- d) O Passivo Exigível pode ser maior do que o somatório do Ativo e Situação Líquida.
- e) Ativo, Passivo Exigível e Situação Líquida podem ter valores iguais, mesmo que diferentes de zero.

46. Representa um direito a conta:

- a) Provisão para Férias;
- b) Adiantamentos de Clientes;
- c) Fornecedores;
- d) Adiantamentos a Fornecedores;
- e) Móveis e Utensílios.

47. Representa um bem fixo a conta:

- a) Mercadorias;
- b) Móveis e Utensílios;
- c) Matérias-Primas;
- d) Caixa;
- e) Material de Expediente.

48. Considere os seguintes elementos do patrimônio:

- Móveis e Utensílios
- Fornecedores
- Adiantamentos a Fornecedores
- Ajustes de Avaliação Patrimonial
- Adiantamentos de Clientes
- Reserva de Contingências

- ICMS a Recolher
- Capital Social
- Caixa
- Provisão para Imposto de Renda
- Mercadorias
- Reserva Legal
- Bancos Conta Movimento

Os números de componentes do Ativo, Passivo Exigível e Patrimônio Líquido são, respectivamente, de:

- a) 5, 5 e 3;
- b) 5, 4 e 4;
- c) 6, 3 e 4;
- d) 6, 4 e 3;
- e) 5, 3 e 5.

49. (Técnico da Receita Federal/Esaf) O saldo da conta ICMS a Recuperar representa:

- a) Débito da empresa com o Governo;
- b) Crédito da empresa com clientes;
- c) Crédito da empresa com fornecedores;
- d) Crédito da empresa com o Governo;
- e) Débito da empresa com fornecedores.

50. Sendo o Ativo o triplo do Passivo Exigível, se aumentarmos aquele em 20% e diminuirmos este em 30%, o Capital Próprio irá aumentar em:

- a) 10%;
- b) 50%;
- c) 40%;
- d) 45%;
- e) 30%.

51. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Ao examinarmos o patrimônio da empresa Comercial Ltda., encontramos os seguintes elementos:

dinheiro:

na tesouraria	\$ 800,00
depositado no Banco	\$ 2.500,00

máquinas:

para uso próprio	\$ 30.000,00
para revender	\$ 25.000,00

material de consumo

\$ 2.000,00

equipamentos para uso próprio

\$ 10.000,00

duplicatas:

emitidas pela empresa	\$ 11.000,00
emitidas por terceiros	\$ 13.500,00

notas promissórias:

emitidas pela empresa	\$ 5.500,00
emitidas por terceiros	\$ 5.000,00

empréstimos não garantidos por títulos:

obtidos pela empresa	\$ 26.000,00
concedidos a terceiros	\$ 3.500,00

capital registrado na Junta Comercial

\$ 40.000,00

A composição do patrimônio atrás descrito e o conhecimento de que todos os títulos a ele incorporados foram pela empresa ou contra ela emitidos evidenciam que a Comercial Ltda., em suas relações com terceiros, possui créditos e débitos, respectivamente, de:

- a) \$ 42.500,00 e \$ 22.000,00;
 - b) \$ 45.000,00 e \$ 19.500,00;
 - c) \$ 85.000,00 e \$ 89.800,00;
 - d) \$ 22.000,00 e \$ 42.500,00;
 - e) \$ 19.500,00 e \$ 45.000,00.
52. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Assinale a alternativa que indica situação patrimonial **inconcebível**:
- a) Situação Líquida igual ao Ativo.
 - b) Situação Líquida maior do que o Ativo.
 - c) Situação Líquida menor que o Ativo.
 - d) Situação Líquida maior do que o Passivo Exigível.
 - e) Situação Líquida menor do que o Passivo Exigível.
53. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Se o Patrimônio Líquido (PL) é a diferença algébrica entre o Ativo (A) e o Passivo (P), os elementos patrimoniais poderão assumir somente os seguintes valores:
- a) $A \geq 0$; $P \geq 0$; $PL \geq 0$ ou $PL < 0$
 - b) $A > 0$; $P > 0$; $PL > 0$
 - c) $A \geq 0$; $P > 0$; $PL > 0$
 - d) $A > 0$; $P \geq 0$; $PL \geq 0$ ou $PL < 0$
 - e) $A \geq 0$; $P \geq 0$; $PL \geq 0$
54. Considerando os valores seguintes, apure a Situação Líquida:
- | | |
|----------------------|-----------|
| Capital Social | \$ 56.000 |
| Capital a Realizar | \$ 11.000 |
| Reservas de Capital | \$ 12.000 |
| Prejuízos Acumulados | \$ 5.000 |
- a) \$ 51.000;
 - b) \$ 52.000;
 - c) \$ 53.000;
 - d) \$ 54.000;
 - e) \$ 55.000.
55. Apure a Situação Líquida, considerando:
- | | |
|---|-----------|
| Capital Social | \$ 25.000 |
| Reservas de Capital | \$ 10.000 |
| Ajustes de Avaliação Patrimonial (credor) | \$ 8.000 |
| Reservas de Lucros | \$ 11.000 |
| Ações em Tesouraria | \$ 8.000 |
| Receitas | \$ 12.000 |
| Despesas | \$ 14.000 |
- a) \$ 42.000;
 - b) \$ 43.000;
 - c) \$ 44.000;
 - d) \$ 45.000;
 - e) \$ 46.000.

56. (Auditor da Receita Federal/Esaf) A Cia. Eira & Eira foi constituída com capital de R\$ 750.000, por três sócios, que realizaram suas ações como segue:

Adão Macieira R\$ 300.000,00

Bené Pereira R\$ 150.000,00

Carlos Parreira R\$ 300.000,00

Após determinado período, a empresa verificou que nas suas operações normais lograra obter lucros de R\$ 600.000,00, dos quais R\$ 150.000,00 foram distribuídos e pagos aos sócios. Os restantes R\$ 450.000,00 foram reinvestidos na empresa na conta Reserva p/Aumento de Capital, nada mais havendo em seu Patrimônio Líquido.

Sabendo-se que esta empresa não tem resultados de exercícios futuros e que suas dívidas representam 20% dos recursos aplicados atualmente no patrimônio, podemos afirmar que o valor total de seus ativos é de:

- a) R\$ 1.200.000;
- b) R\$ 750.000;
- c) R\$ 600.000;
- d) R\$ 1.500.000;
- e) R\$ 1.350.000.

57. (Auditor da Receita Federal/Esaf) No mês de julho, a firma Papoulas Ltda. foi registrada e captou recursos totais de R\$ 7.540,00, sendo R\$ 7.000,00 dos sócios, como capital registrado, e R\$ 540,00 de terceiros, sendo 2/3 como empréstimos obtidos e 1/3 como receitas ganhas. Os referidos recursos foram todos aplicados no mesmo mês, sendo R\$ 540,00 em mercadorias; R\$ 216,00 em poupança bancária; R\$ 288,00 na concessão de empréstimos; e o restante em despesas normais.

Após realizados esses atos de gestão, pode-se afirmar que a empresa ainda tem um patrimônio bruto e um patrimônio líquido, respectivamente, de:

- a) R\$ 1.044,00 e R\$ 684,00;
- b) R\$ 1.044,00 e R\$ 864,00;
- c) R\$ 1.044,00 e R\$ 504,00;
- d) R\$ 1.584,00 e R\$ 1.044,00;
- e) R\$ 7.540,00 e R\$ 7.000,00.

58. (Auditor da Receita Federal/Esaf) A Cia. Bira & Bira foi constituída com capital de R\$ 750.000,00, por três sócias, que integralizaram suas ações como segue:

Amélia Macambira R\$ 300.000,00

Beatriz Itabira R\$ 150.000,00

Creuzza Mambira R\$ 300.000,00

Após determinado período, a empresa verificou que nas suas operações normais lograra obter lucros de R\$ 600.000,00, dos quais R\$ 150.000,00 foram distribuídos e pagos às sócias. Os restantes R\$ 450.000,00 foram reinvestidos na empresa na conta Reserva para Aumento de Capital, nada mais havendo em seu Patrimônio Líquido.

Nessa oportunidade, Beatriz Itabira decide retirar-se da sociedade, vendendo sua participação às duas outras sócias, com ágio de 20% sobre o valor patrimonial.

Considerando as informações acima fornecidas, podemos afirmar que a Sra. Beatriz Itabira deve receber pela venda de sua participação acionária o valor de:

- a) R\$ 144.000,00;
- b) R\$ 36.000,00;
- c) R\$ 288.000,00;
- d) R\$ 180.000,00;
- e) R\$ 324.000,00.

59. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Em relação ao patrimônio bruto e ao patrimônio líquido de uma entidade, todas as afirmações abaixo são verdadeiras, exceto:

- a) O patrimônio bruto nunca pode ser inferior ao patrimônio líquido.
- b) O patrimônio bruto e o patrimônio líquido não podem ter valor negativo.
- c) O patrimônio bruto e o patrimônio líquido podem ter valor inferior ao das obrigações da entidade.
- d) A soma dos bens e direitos a receber de uma entidade constitui o seu patrimônio bruto, enquanto o patrimônio líquido é constituído desses mesmos bens e direitos, menos as obrigações.
- e) O patrimônio bruto pode ter valor igual ao patrimônio líquido.

60. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Indique a equação patrimonial que configure passivo a descoberto:

- a) $A = PE$
- b) $PE = A + SL$
- c) $A = PE + SL$
- d) $SL = A - PE$
- e) $PE = A - SL$

61. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Na composição do patrimônio de uma empresa:

- a) se o ativo for maior que o passivo exigível, a situação líquida também o será;
- b) se o passivo exigível for maior do que a situação líquida, caracteriza-se o chamado passivo a descoberto;
- c) se o ativo e o passivo exigível tiverem valores iguais, a situação líquida terá valor negativo;
- d) se o ativo tiver valor igual a zero, a situação líquida também o terá;
- e) se a ordem decrescente de valores for ativo, passivo exigível e situação líquida, a situação líquida será positiva.

62. (TFC/Esaf) Entre as situações patrimoniais abaixo relacionadas, marque a opção que indica maior percentual de riqueza própria:

- a) $P = SL$ e $SL < A$
- b) $A > SL$ e $SL > P$
- c) $A = SL$ e $SL > P$
- d) $SL < P$ e $P < A$
- e) $A = P$ e $P > SL$

Legenda:

A = Ativo

P = Passivo Exigível

SL = Situação Líquida

63. Se 40% dos Recursos Aplicados no Patrimônio são financiados por Capitais de Terceiros, então é incorreto afirmar que:

- a) 60% dos Capitais Aplicados são financiados por Capitais Próprios;
- b) a Situação Líquida é Superavitária;
- c) $SL - A + P = 0$;
- d) o Passivo Não Exigível é 50% superior ao Passivo Exigível;
- e) uma das formas de se reduzir o Patrimônio Bruto em 20% é reduzir o Passivo Exigível em 25%, mantendo-se constantes os recursos próprios.

64. Havendo o pagamento de uma duplicata, é incorreto afirmar que:

- a) não há alteração do Capital Próprio;
- b) o Patrimônio Líquido não se altera, mas o Patrimônio Bruto sofre redução;
- c) há redução do Capital Circulante Líquido;
- d) há redução do Capital Total à Disposição da Empresa;
- e) há redução das disponibilidades.

65. O Capital Circulante Líquido (ou Capital de Giro Líquido) é a diferença entre o AC (Ativo Circulante) e o PC (Passivo Circulante). Supondo que, num determinado momento, o AC de uma empresa seja 200% superior ao PC, marque a opção que indica fato que poderia reduzir o CCL em 40%:

- a) Aumento do passivo circulante em 80%.
- b) Redução do ativo circulante em 80%.
- c) Redução do ativo circulante em 40%.
- d) Aumento do passivo circulante em 40%.

66. (Acex – Analista de Comércio Exterior/Esaf – Adaptada) A Cia. Giramuito não tem, em seu balanço, exigibilidades não circulantes. Ostenta um patrimônio líquido de R\$ 420.000 representando 2/3 do patrimônio bruto. Sabendo-se que o Capital de Giro Líquido da Cia. Giramuito soma o montante de R\$ 90.000, podemos dizer com certeza que o seu Ativo Não Circulante tem o valor de:

- a) R\$ 210.000;
- b) R\$ 300.000;
- c) R\$ 330.000;
- d) R\$ 420.000;
- e) R\$ 630.000.

67. Ao elaborar o balanço da Cia. Industrial Celta, em 31/12/X9, o contador observou que o ativo circulante era 60% superior ao ativo realizável a longo prazo e que o ativo imobilizado era o dobro das realizações a curto e longo prazo. Observou, ainda, que as obrigações a curto prazo representavam 40% do capital de terceiros e, ao mesmo tempo, 10% do investimento total no patrimônio. Se o capital próprio na época fosse de R\$ 117.000, não havendo ativo intangível e nem ativo investimentos, o capital circulante líquido seria de:

- a) R\$ 12.400;
- b) R\$ 13.400;
- c) R\$ 14.400;
- d) R\$ 15.400;
- e) R\$ 16.400.

68. (Auditor da Receita Federal/Esaf) José Henrique resolveu medir contabilmente um dia de sua vida começando do “nada” patrimonial.

De manhã cedo nada tinha. Vestiu o traje novo (calça, camisa, sapatos etc.), comprado por R\$ 105,00, mas que sua mãe lhe deu de presente. Em seguida tomou R\$ 30,00 emprestados de seu pai, comprou o jornal por R\$ 1,20, tomou o ônibus pagando R\$ 1,80 de passagem. Chegando ao CONIC, comprou fiado, por R\$ 50,00, várias caixas de bombons e chicletes e passou a vendê-los no calçadão. No fim do dia, cansado, tomou uma refeição de R\$ 12,00, mas só pagou R\$ 10,00, conseguindo um desconto de R\$ 2,00. Contou o dinheiro e viu que vendera metade dos bombons e chicletes por R\$ 40,00.

Com base nessas informações, podemos ver que, no fim do dia, José Henrique possui um "capital próprio" no valor de:

- a) R\$ 120,00;
- b) R\$ 189,00;
- c) R\$ 2,00;
- d) R\$ 187,00;
- e) R\$ 107,00.

69. (Petrobras – Contador Pleno/Cesgranrio – Adaptada) Determinada empresa tem R\$ 1.440,00 de Patrimônio Líquido, que representa 80% do total do Ativo. Sabe-se que o Realizável a Longo Prazo representa metade do Ativo Circulante e que estes dois grupos, juntos, representam metade do Ativo Imobilizado. Sabendo-se que não havia Ativo Investimentos e nem Ativo Intangível, o saldo do Ativo Circulante desta empresa, em reais, é de:

- a) 180,00;
- b) 200,00;
- c) 360,00;
- d) 400,00;
- e) 600,00.

70. (CEDAE – Técnico de Contabilidade/FESP-RJ – Adaptada) O Patrimônio Líquido da Cia. Alagoana é o dobro de seu Passivo Circulante, que, por sua vez, é igual ao Ativo Não Circulante e três vezes maior que o Passivo Não Circulante. Sabendo que a empresa não possui Ativo Realizável a Longo Prazo, que o total do Passivo é de R\$ 1.000 e que o Ativo Circulante representa 70% do total do Ativo, o Patrimônio Líquido da Cia. Alagoana é de:

- a) R\$ 300;
- b) R\$ 600;
- c) R\$ 800;
- d) R\$ 1.000.

71. (Susep – Agente Executivo/Esaf) A empresa A de Amélia S/A, possuindo dinheiro, máquinas e dívidas, respectivamente, na proporção de 30, 70 e 40 por cento do Patrimônio Total, ostenta um Patrimônio Líquido de R\$ 48.000,00. Tecnicamente, isso significa que a empresa possui:

- a) Disponibilidades de R\$ 24.000,00;
- b) Passivo a Descoberto de R\$ 32.000,00;
- c) Passivo Exigível de R\$ 40.000,00;
- d) Capital Próprio de R\$ 60.000,00;
- e) Ativo de R\$ 100.000,00.

72. (Auditor-Fiscal Tributário Municipal – SP/Fundação Carlos Chagas) A Cia. Beta possui bens e direitos no valor total de R\$ 1.750.000,00, em 31/12/2005. Sabendo-se que, nessa mesma data, inexistem Resultados de Exercícios Futuros e que o Passivo Exigível da companhia representa $\frac{2}{5}$ do Patrimônio Líquido, este último corresponde a, em R\$:
- 1.373.000,00;
 - 1.250.000,00;
 - 1.050.000,00;
 - 750.000,00;
 - 500.000,00.
73. (TRANSPETRO – Administrador Pleno/Fundação Cesgranrio – Adaptada) Uma empresa tem patrimônio líquido de R\$ 230.000,00 e passivo não circulante com saldo igual a zero; obrigações para com terceiros de curto prazo, montando a R\$ 120.000,00 e Capital Circulante Líquido positivo de R\$ 20.000,00. Considerando-se exclusivamente essas informações, o montante do Ativo Não Circulante, em reais, será:
- 450.000,00;
 - 430.000,00;
 - 240.000,00;
 - 230.000,00;
 - 210.000,00.
74. (Auditor Interno – RJ – Araruama/IPDEP – Adaptada) Admita que a Cia. KITOMBO não tem valores a receber e nem a pagar a longo prazo, que o capital de terceiros e o capital próprio são idênticos, que o ativo não circulante é igual a 2.500, que as Origens são quatro vezes maiores que o ativo não circulante. Qual é o capital circulante líquido?
- 1.500;
 - 500;
 - 2.000;
 - 2.500.
75. (Auditor-Fiscal do Tesouro Municipal – RJ – Nova Iguaçu/IPDEP – Adaptada) Considerando:
- AC = ATIVO CIRCULANTE
 PC = PASSIVO CIRCULANTE
 PL = PATRIMÔNIO LÍQUIDO
 PNC = PASSIVO NÃO CIRCULANTE
 RLP = REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
 ANC = ATIVO NÃO CIRCULANTE
 AT = ATIVO TOTAL
- Pode-se afirmar que o Capital Circulante Líquido é obtido pela seguinte equação:
- $AC + PC$;
 - $PL - RLP - AP$;
 - $AT - PC$;
 - $PNC + PL - ANC$.

76. (Analista de Finanças e Controle – CGU/Esaf – Adaptada) Em relação ao patrimônio de uma empresa e às diversas situações patrimoniais que pode assumir de acordo com a equação fundamental do patrimônio, indique a opção incorreta.
- a) A empresa tem passivo a descoberto quando o Ativo é igual ao Passivo menos a Situação Líquida.
 - b) A Situação Líquida negativa acontece quando o total do Ativo é menor que o passivo exigível.
 - c) Na constituição da empresa, o Ativo menos o Passivo Exigível é igual a zero.
 - d) A situação em que o Passivo Exigível mais o Ativo menos a Situação Líquida é igual a zero é impossível de acontecer, quando o Passivo Exigível for diferente de zero.
 - e) A Situação Líquida é positiva quando o Ativo é maior que o Passivo Exigível.

RESULTADO

1. CONCEITO

O RESULTADO (ou RÉDITO) de uma entidade, num determinado período, poderá ser LUCRO ou PREJUÍZO. Será LUCRO, se o total de **receitas** auferidas pela entidade for maior que o total de **despesas**. Será PREJUÍZO, caso contrário, isto é, se as **despesas** ultrapassarem as **receitas**.

Exemplos:

1) Receitas = \$ 16.000

Despesas = \$ 9.000

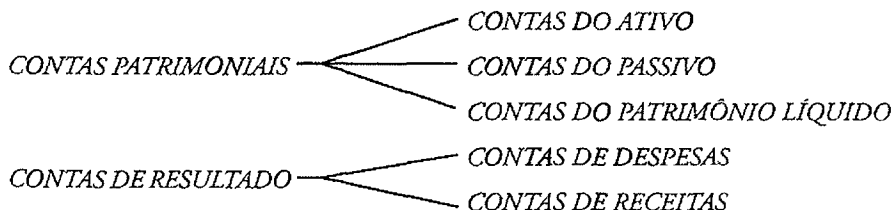
RESULTADO = \$ 16.000 - \$ 9.000 = \$ 7.000 → *Lucro*

2) Receitas = \$ 23.000

Despesas = \$ 27.000

RESULTADO = \$ 23.000 - \$ 27.000 = (\$ 4.000) → *Prejuízo*

Obs.: Como já comentado no capítulo anterior, os nomes representativos de componentes patrimoniais (bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido) são chamados de CONTAS PATRIMONIAIS. Analogamente, os nomes que representam variações quantitativas do patrimônio líquido (receitas e despesas) são chamados de CONTAS DE RESULTADO.



2. DESPESAS

2.1. Conceito

São **variações negativas** do patrimônio líquido. Entre outras formas, têm origem no consumo de bens e na utilização de serviços. Visam, direta ou indiretamente, à obtenção de receitas.

Exemplos:

- 1) Patrimônio da Cia. X, *antes e após* o pagamento do aluguel de março no próprio mês de março no valor de \$ 5.000:

<i>ANTES</i> →	ATIVO = \$ 98.000	
	<u>PASSIVO EXIGÍVEL = \$ 32.000.</u>	
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO = \$ 98.000 – \$ 32.000 = \$ 66.000	
<i>APÓS</i> →	ATIVO = \$ 98.000 – \$ 5.000 = \$ 93.000	↓
	<u>PASSIVO EXIGÍVEL = \$ 32.000.</u>	
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO = \$ 93.000 – \$ 32.000 = \$ 61.000	

NOTA: Observe-se que a variação do Patrimônio Líquido de \$ 5.000 é exatamente o valor do aluguel. Logo, temos **Despesas de Aluguéis = \$ 5.000**

- 2) Suponhamos que a Cia. X pagasse, em abril, o aluguel de março, no valor de \$ 5.000. A contabilização (reconhecimento da dívida) seria feita em março. O patrimônio líquido *antes e após* a contabilização seria o seguinte:

<i>ANTES</i> →	ATIVO = \$ 98.000	
	<u>PASSIVO EXIGÍVEL = \$ 32.000.</u>	
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO = \$ 98.000 – \$ 32.000 = \$ 66.000	
<i>APÓS</i> →	ATIVO = \$ 98.000	↓
	<u>PASSIVO EX. = \$ 32.000 + \$ 5.000 = \$ 37.000</u>	
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO = \$ 98.000 – \$ 37.000 = \$ 61.000	

NOTA: Observe-se que despesa não significa necessariamente desembolso de dinheiro. No último exemplo, vemos que, ao reconhecermos uma dívida (*Aluguéis a Pagar* à conta do passivo), paralelamente, reconhecemos uma despesa (*Despesas de Aluguéis* à conta de resultado). Isto é consequência do chamado REGIME DE COMPETÊNCIA, o qual veremos no item 4 deste capítulo.

2.2. Classificação

DESPESAS	[OPERACIONAIS	[– DESPESAS COM VENDAS (ou COMERCIAIS)
				– DESPESAS FINANCEIRAS
				– DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS
				– OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS
	OUTRAS DESPESAS			

Obs.: Não se há de confundir “OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS” com “OUTRAS DESPESAS”. Ao passo que aquelas representam despesas operacionais que não possam ser classificadas como comerciais, financeiras ou administrativas, as OUTRAS DESPESAS representam resultados não operacionais negativos (prejuízos não operacionais), também chamados de perda de capital, como, por exemplo, prejuízos na venda de bens do ativo investimentos, imobilizado ou intangível. Assim, por exemplo, se uma empresa vende à vista um terreno por R\$ 24.000,00, cujo valor contábil é de R\$ 27.500,00, teríamos os seguintes valores:

Caixa (entra valor)	24.000,00
Outras Despesas (prejuízo na venda de terreno)	3.500,00
Terrenos (sai valor)	27.500,00

Após o estudo dos capítulos 4 e 6, estaremos aptos a entender que a contabilização pode ser feita da seguinte forma:

D – Caixa	24.000,00
D – Outras Despesas (prejuízo na venda de terreno)	3.500,00
C – Terrenos	27.500,00

COMENTÁRIO EXTRA:

As mudanças da Lei nº 6.404/76, pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, tiveram por escopo tornar as normas contábeis brasileiras o “mais próximo possível” das normas contábeis internacionais, razão pela qual, em breve, não haverá tão grande interesse de termos uma disciplina extra chamada “Contabilidade Internacional”, pois a brasileira será, praticamente, 100% igual a esta.

No entanto, as referidas alterações ainda estão “um pouco longe” de tornar a Lei das Sociedades por Ações cem por cento adaptada à contabilidade internacional.

Nesta obra “ainda” iremos manter muitos dos conceitos contábeis com base na Lei das Sociedades por Ações, já alterada pelas referidas leis, visto que a ideia de adaptação total às normas internacionais é muito prematura, de forma que as empresas brasileiras terão uma certa dificuldade para esta adaptação.

Uma das alterações da Lei das Sociedades por Ações se deu no art. 187, o qual trata da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que estudaremos no Capítulo 13. Tal alteração se refere à exclusão da estrutura da DRE das expressões “receitas e despesas não operacionais” e, em substituição, acréscimo das expressões “outras receitas” e “outras despesas”, as quais, em princípio, significariam apenas sinônimos de, respectivamente, “receitas não operacionais” e “despesas não operacionais”, devendo ser apresentadas após o resultado operacional (lucro ou prejuízo operacional).

Porém, como já mencionado, a ideia foi “aproximar” a DRE brasileira da DRE internacional, visto que nesta as outras despesas e as outras receitas estão classificadas “antes” do lucro ou prejuízo operacional, de forma que na DRE brasileira, apesar das alterações mais recentes da Lei nº 6.404/76, ainda estão “após” o lucro operacional, posição esta que “por enquanto” manteremos nesta obra.

Como referência deste fato, podemos citar os itens 136 e 137 da Resolução do CFC nº 1.157/2009:

Eliminação de receitas e despesas não operacionais

136. A Medida Provisória nº 449/08 acatou mais essa regra existente nas normas internacionais: a não segregação dos resultados em operacionais e não operacionais. Assim, no âmbito do processo de convergência com as normas internacionais (leitura sistemática das normas e orientações), as entidades deverão apresentar as “outras receitas/despesas” no grupo operacional e não após a linha do “resultado operacional”.

137. A classificação nessas normas é a divisão dos resultados em resultados das atividades continuadas e resultado das atividades não continuadas. Isso facilita, enormemente, a capacidade de o usuário prospectar com relação ao futuro da entidade. O CFC emitirá em 2009, para validade em 2010, Norma a respeito da matéria, mas por enquanto apenas salienta a não existência, já a partir de 2008, dessa figura das receitas e despesas não operacionais.

2.2.1. Despesas Operacionais

São aquelas ligadas às atividades principais ou acessórias da empresa.

ATIVIDADES	DESPESAS
Vender produtos ou mercadorias	<div>GERA</div> <div>→</div> Despesas comerciais
Administrar a empresa	<div>GERA</div> <div>→</div> Despesas Administrativas
Financiar as operações da empresa	<div>GERA</div> <div>→</div> Despesas Financeiras

2.2.1.1. Despesas com Vendas (ou Despesas Comerciais)

Compreendem todos os gastos com a comercialização e distribuição das mercadorias ou produtos, isto é, gastos desde a promoção até a colocação junto ao consumidor, inclusive os gastos com os riscos assumidos na venda. Exemplos:

- Comissões sobre Vendas
 - *Royalty*
 - Devoluções de Vendas (*referentes ao exercício social anterior*)
 - Propaganda e Publicidade
 - Brindes
 - Embalagens
 - Despesas com Devedores Insolventes
 - Despesas com Provisão para Devedores Duvidosos
- etc.

Observações:

1) Despesa com *Royalty* é aquela decorrente da exploração comercial de um produto, cuja patente pertence a outrem.

2) As *Devoluções de Vendas* referentes a vendas efetuadas no mesmo exercício da devolução não são despesas comerciais, mas sim *Deduções da Receita Bruta de Vendas*, conforme veremos no tópico 3.2.1.2 deste capítulo. Porém, se as devoluções, no atual exercício, se referirem a vendas efetuadas no exercício anterior, tais devoluções, para o exercício atual, são consideradas despesas comerciais, e não *Deduções da Receita Bruta de Vendas*.

3) A *Despesa c/ Provisão p/ Devedores Duvidosos* é decorrente da constituição da referida provisão, a qual estudaremos no Capítulo 7.

2.2.1.2. Despesas Financeiras

Representam remunerações aos capitais de terceiros, os quais financiam as atividades da empresa.

Exemplos:

- Juros Passivos (ou Despesas de Juros)
 - Descontos Concedidos (ou Descontos Condicionais Concedidos)
 - Correção Prefixada Passiva
 - Variações Monetárias Passivas
 - Variações Cambiais Passivas
 - IOF (Imposto sobre Operações Financeiras)
 - Deságio na Emissão de Debêntures
- etc.

Observações:

1) Não há um consenso entre contabilistas quanto à classificação de Variações Monetárias Passivas e Variações Cambiais Passivas como Despesas Financeiras, pois na visão de muitos este grupo só deve compreender a remuneração do capital de terceiros, que, regra geral, são os juros. As variações monetárias ou cambiais não representam remuneração do capital de terceiros e sim a atualização da dívida. No entanto, é conveniente a classificação das referidas contas como despesas financeiras, visto que as dívidas devem ser pagas aos seus credores com suas devidas atualizações e não apenas o pagamento dos juros, ou seja, estes são calculados sobre o valor da dívida já corrigido. O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, que é órgão de apoio da Faculdade de Economia e Administração da USP, em sua 7ª edição na p. 246, por exemplo, determina a classificação das referidas variações, juntamente com os juros, como despesas financeiras.

2) As Variações Cambiais Passivas, as quais representam perdas cambiais, ocorrem devido a dívidas em moeda estrangeira com desvalorização da moeda nacional. Se uma empresa, por exemplo, no início de um mês, contraísse uma dívida de US\$ 10.000 ao câmbio de R\$ 1,40 por dólar, e, ao final do mês, o câmbio fosse de R\$ 1,43, teríamos:

<i>Dívida (início do mês)</i>	<i>R\$ 14.000</i>
<i>Dívida (fim do mês)</i>	<i>R\$ 14.300</i>
<i>Variação Cambial Passiva</i>	<i>R\$ 300</i>

3) As Variações Monetárias Passivas, as quais representam a correção pós-fixada passiva, é a correção monetária de dívida, com base no índice de inflação. Assim, por exemplo, se uma empresa contraísse em 1º de outubro de X1 um financiamento no valor de \$ 40.000, o qual será pago em uma única parcela em 1º de março de X2, sendo os juros de 1% ao mês, pagos ao final de cada mês e correção pós-fixada, considerando a inflação de outubro a dezembro, respectivamente, 5%, 4%, e 6%, teremos:

Saldos ao final de outubro:

$$\text{Variações Monetárias Passivas} = 5\% \times \$ 40.000 = \$ 2.000$$

$$\text{Juros Passivos} = 1\% \times (\$ 40.000 + \$ 2.000) = \$ 420$$

$$\text{Financiamentos a Pagar} = \$ 40.000 + \$ 2.000 = \$ 42.000$$

Saldos ao final de novembro:

$$\text{Variações Monetárias Passivas} = \$ 2.000 + 4\% \times \$ 42.000 = \$ 3.680$$

$$\text{Juros Passivos} = \$ 420 + 1\% \times (\$ 42.000 + 4\% \times \$ 42.000) = \$ 856,80$$

$$\text{Financiamentos a Pagar} = \$ 42.000 + 4\% \times \$ 42.000 = \$ 43.680$$

Saldos ao final de dezembro:

Variações Monetárias Passivas = \$ 3.680 + 6% × \$ 43.680 = \$ 6.300,80

Juros Passivos = \$ 856,80 + 1% × (\$ 43.680 + 6% × \$ 43.680) = \$ 1.319,81

Financiamentos a Pagar = \$ 43.680 + 6% × \$ 43.680 = \$ 46.300,80

2.2.1.3. Despesas Gerais e Administrativas

São os gastos ordinários na área administrativa para o funcionamento da empresa.

Exemplos:

- Salários
- Despesa com Provisão para 13º Salário
- Despesa com Provisão para Férias
- INSS (patronal)
- FGTS
- Pró-labore
- Honorários da Diretoria
- Aluguéis
- Seguros
- IPTU
- Luz
- Telefone
- Água e Esgotos
- Material de Expediente (consumido)
- Depreciação (ou Despesas de Depreciação ou Encargos de Depreciação)
- Amortização (ou Despesas de Amortização ou Encargos de Amortização)
- etc.

Observações:

1) **DEPRECIACÃO:** Despesa com a perda de valor de bens corpóreos (= bens materiais ou tangíveis) do Ativo Imobilizado, devido ao desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. Assim, estão sujeitos à depreciação imóveis (só as edificações, pois terrenos não sofrem depreciação), veículos, móveis e utensílios, computadores etc.

2) A depreciação de bens utilizados nas indústrias para a fabricação de produtos, como, por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos industriais **NÃO** é contabilizada como despesa administrativa e sim como **CUSTOS DE PRODUÇÃO** (isso é estudado em contabilidade de custos e não nesta obra). Desta forma, não afetarão diretamente o lucro ou prejuízo da empresa, como é o caso da depreciação dos bens utilizados na administração da empresa, os quais reduzirão o lucro ou aumentarão o prejuízo da empresa.

3) AMORTIZAÇÃO: Regra geral, é a despesa com a perda de valor de bens incorpóreos (= bens imateriais ou intangíveis) do Ativo Intangível, tais como patentes, concessões obtidas etc. No entanto, é possível a amortização em bens corpóreos do Ativo Imobilizado, como é o caso das Benfeitorias em Imóveis de Terceiros, as quais veremos no Capítulo 8, que podem, em alguns casos, serem amortizadas e, em outros casos, depreciadas.

4) Além das despesas de depreciação e amortização, alguns contabilistas classificam impropriamente a EXAUSTÃO como despesa administrativa. No entanto, a exaustão, que é a perda de valor dos gastos com a aquisição de direitos de exploração de minas, jazidas ou florestas, deve ser classificada como CUSTOS DE EXTRAÇÃO e não como despesas administrativas. Assim, por exemplo, numa mina adquirida para a extração de ferro, a exaustão da mina (= esgotamento da mina) não será apropriada diretamente como despesa ao resultado e sim integrará o custo dos Estoques de Ferros extraídos. Cabe ressaltar, no entanto, que o uso da expressão “Despesas de Exaustão” não é incorreto, apesar de não ser muito recomendável, desde que fique claro que essa despesa não seja diretamente apropriada ao resultado da empresa para apuração do lucro ou prejuízo e sim acrescentada ao custo dos estoques dos minérios extraídos. Quando esses estoques forem vendidos, a Despesa de Exaustão integrará indiretamente o cálculo do resultado da empresa (= lucro ou prejuízo da empresa), através da conta “Custo dos Minérios Extraídos”, sendo esta conta tratada como despesa. Assim, por exemplo, se o custo de extração de 1.000 kg de ferro, antes de apurada a despesa de exaustão, fosse de R\$ 3.500,00, após apurada despesa de exaustão de R\$ 200,00, esse custo passaria a R\$ 3.700,00. Se a empresa vendesse, por exemplo, 100 kg de ferro, o Custo do Ferro Vendido seria de R\$ 370,00, valor este apropriado ao resultado como despesa. Os 900 kg de ferro que não foram vendidos seriam integrantes dos Estoques de Ferro no valor total de R\$ 3.330,00, os quais farão parte do ativo circulante da empresa. Observemos nesse exemplo que de forma indireta somente R\$ 20,00 da exaustão afetaram o resultado como despesa. Os R\$ 180,00 de exaustão integraram os Estoques de Ferro. Somente quando esse estoque for vendido é que a despesa de exaustão se transformará em despesa propriamente dita e irá indiretamente para o resultado através da conta “Custo do Ferro Vendido”.

2.2.1.4. Outras Despesas Operacionais

São despesas que, apesar de não serem consideradas comerciais, financeiras ou administrativas, são ainda operacionais. Exemplos:

- Despesa de Equivalência Patrimonial
- Despesas de Amortização de Ágio na Aquisição de Investimentos etc.

Observações:

1) Conforme já comentado anteriormente, as expressões “despesas não operacionais” e “receitas não operacionais” estão gradativamente entrando totalmente em desuso. Nesta obra “ainda” manteremos em diversas partes essas expressões, tendo em vista a não adaptação total do art. 187 da Lei nº 6.404/76 às normas contábeis internacionais. Em outras palavras, pode-se dizer que, até agora, houve uma “semiadaptação”, visto que no referido artigo as expressões “outras despesas” e “outras receitas” ainda estão sendo apresentadas “APÓS” o resultado

operacional, fazendo com que, por hora, interpretemos que outras despesas e outras receitas são, “por enquanto”, sinônimos, respectivamente, de “despesas não operacionais” e “receitas não operacionais”, a fim de que o artigo 187 na nova Lei das Sociedades por Ações “ainda” possa servir de base para as sociedades por ações. Na contabilidade internacional, essas categorias de despesas e receitas são postas “ANTES” do lucro operacional, não havendo na DRE internacional o conceito de “resultado não operacional”. A divisão, neste caso, não seria em “operacional” e “não operacional”, e sim em “resultado das atividades continuadas” e “resultado das atividades não continuadas”. Assim, por exemplo, o lucro na venda de um imóvel, o qual “ainda” classificamos como “resultado não operacional”, na contabilidade internacional esse lucro é integrante do “resultado operacional”, classificado como “resultado de atividades não continuadas”. O uso no Brasil da expressão “resultado não operacional” tem por base a legislação do IR, a qual não foi totalmente adaptada às normas internacionais de contabilidade.

2) **Despesa de Equivalência Patrimonial**, em geral, é aquela apurada por uma empresa investidora em função de sua investida coligada ou controlada ter apurado ao fim do exercício social um prejuízo líquido. Assim, suponhamos, por exemplo, que a controladora X possua 70% do capital social de sua controlada Y. Supondo que em 31/dez/06 o PL de Y fosse de R\$ 40.000,00, então na contabilidade de X teríamos: Ações de Controladas = 70% de R\$ 40.000,00 = R\$ 28.000,00. Supondo agora que no exercício social seguinte Y apurasse em 31/dez/07 um prejuízo líquido de R\$ 10.000,00. Esse valor faria o valor do seu PL reduzir de R\$ 40.000,00 para R\$ 30.000,00. Dessa forma, na contabilidade de X, teríamos: Ações de Controladas = 70% de R\$ 30.000,00 = R\$ 21.000,00. Assim, concluímos que as ações desvalorizaram de 70% de R\$ 10.000,00, ou seja, R\$ 7.000,00, valor este contabilizado em X como Despesa de Equivalência Patrimonial. Em outras palavras, essa despesa representa a participação proporcional da investidora sobre o prejuízo líquido de sua coligada ou controlada.

3) No exemplo anterior, a forma da investidora X avaliar o valor de suas ações em Y é chamada de **Método da Equivalência Patrimonial**, no qual aquela aplica o seu percentual de participação no capital da investida sobre o PL desta. No caso em que a investida não fosse uma coligada e nem uma controlada, tal método não seria mais utilizado, pois é uma forma exclusiva de avaliar investimentos em coligadas e controladas. Neste caso, a forma de avaliar seria pelo custo de aquisição, ou seja, pelo valor pelo qual se pagou na aquisição das ações. A definição de coligada e controlada foi dada no Capítulo 2.

4) Com relação ainda ao Método da Equivalência Patrimonial, que é uma forma exclusiva de uma empresa investidora avaliar suas participações em sociedades coligadas ou controladas, existem dois momentos na aplicação desse método. O primeiro momento se dá na aquisição das ações de coligadas ou controladas, que pode ser em qualquer data do ano. Neste caso é que poderá existir a figura do ágio ou deságio em tal aquisição. O segundo momento em diante é somente no encerramento do exercício social (normalmente em 31 de dezembro), quando a investidora irá contabilizar uma Despesa de Equivalência Patrimonial, no caso da investida coligada ou controlada ter apurado no respectivo exercício social um prejuízo. No caso em que a investida tenha apurado lucro líquido ao invés de prejuízo, a investidora irá contabilizar uma Receita de Equivalência Patrimonial.

Como exemplo, suponhamos que em 1º de janeiro de 2006 a Cia. X adquira 60% das ações da Cia. Y por R\$ 68.000,00, tornando-se sua controladora. Supondo que nessa data o PL de Y fosse de R\$ 100.000,00, então na contabilidade de X seriam apurados os seguintes valores:

Ações de Controladas = 60% de R\$ 100.000,00 = R\$ 60.000,00

Ágio a Amortizar = R\$ 68.000,00 – R\$ 60.000,00 = R\$ 8.000,00

Supondo que a justificativa do ágio fosse a expectativa de lucro na controlada pelos próximos 4 anos, então esse ágio será amortizado (apropriado como despesa) à base de 1/4 ao ano. Assim, ao final de 2006, a investidora apuraria uma Despesa de Amortização de Ágio no valor de 1/4 de R\$ 8.000,00, ou seja, R\$ 2.000,00, valor este contabilizado como outras despesas operacionais.

2.2.2. Outras Despesas

Representam, em geral, prejuízos na venda de bens do ativo investimentos, imobilizado ou intangível.

Exemplo: Uma empresa que possuía um caminhão de uso próprio, cujo custo de aquisição era de R\$ 40.000,00 e a depreciação acumulada de R\$ 16.000,00, alienou à vista esse bem por R\$ 21.300,00. Desta forma, teremos os seguintes valores:

Caixa (entra valor).....	21.300,00
Depreciação Acumulada (sai valor).....	16.000,00
Outras Despesas (prejuízo na venda de veículo).....	2.700,00
Veículos (sai valor).....	40.000,00

Após o estudo dos **Capítulos 4 e 6**, estaremos aptos a entender que a contabilização pode ser feita da seguinte forma:

D – Caixa.....	21.300,00
D – Depreciação Acumulada.....	16.000,00
D – Outras Despesas (prejuízo na venda de veículo).....	2.700,00
C – Veículos.....	40.000,00

Obs.: As OUTRAS DESPESAS também podem representar a baixa por perecimento de bens do ativo investimentos, imobilizado ou intangível. Assim, por exemplo, se o caminhão do exemplo acima, em vez de ter sido alienado, tivesse sofrido perda total num acidente, a baixa do bem seria por perecimento e não por alienação, podendo ser contabilizada da seguinte forma (o entendimento completo desse assunto depende do conteúdo dos Capítulos 4 e 6 desta obra):

D – Depreciação Acumulada.....	16.000,00
D – Outras Despesas (baixa por perecimento de veículo).....	24.000,00
C – Veículos.....	40.000,00

3. RECEITAS

3.1. Conceito

São **variações positivas** do patrimônio líquido. Entre outras formas, têm origem nas VENDAS de mercadorias (empresa comercial), produtos (empresa industrial), ou PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (empresa civil).

Exemplos:

1) A Cia. ALFA alugou, para a Cia. BETA, um imóvel de sua propriedade. Em março de 99, a Cia. ALFA recebeu \$ 3.000 da Cia. BETA, referentes ao aluguel do mesmo mês. Imediatamente antes do recebimento, o Ativo de ALFA era de \$ 78.000 e o Passivo, \$ 23.000 e, conseqüentemente, o Patrimônio Líquido, \$ 55.000. Após o recebimento, na Cia. ALFA, teremos:

$$PL = (\$ 78.000 + \$ 3.000) - \$ 23.000 = \$ 58.000$$

$$\Delta PL = \$ 58.000 - \$ 55.000 = \$ 3.000 = \text{Aluguéis Ativos (ou Receita de Aluguéis)}$$

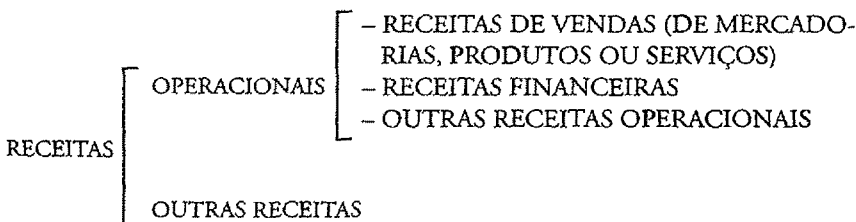
2) A Comercial LUMEX Ltda. vendeu, à vista, lustres por \$ 34.000, sendo o custo de tais bens, \$ 18.000. Assim, teremos:

$$\text{Vendas de Mercadorias} = \$ 34.000 \rightarrow (\text{RECEITA})$$

$$\text{Custo das Mercadorias Vendidas} = \$ 18.000 \rightarrow (\text{DESPESA})$$

$$\text{Variação do PL} \rightarrow \Delta PL = + \$ 34.000 - \$ 18.000 = \$ 16.000 \rightarrow \text{LUCRO}$$

3.2. Classificação



Obs.: Não se há de confundir “OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS” com “OUTRAS RECEITAS”. Ao passo que aquelas representam receitas operacionais não ligadas diretamente à atividade fim da empresa, tais como receitas de aluguéis, receitas de comissões, receitas de dividendos, etc., as OUTRAS RECEITAS representam resultados não operacionais positivos, como, por exemplo, lucro na venda de bens do ativo imobilizado, investimentos ou intangível, que é também chamado de lucro não operacional ou ganho de capital.

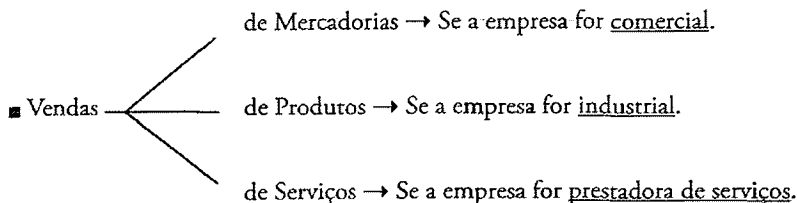
3.2.1. Receitas Operacionais

São aquelas relacionadas às atividades principais ou acessórias da empresa.

Assim, por exemplo, se uma determinada empresa é comercial, ou seja, tem como atividade principal a revenda de mercadorias, e possui um imóvel alugado, a receita auferida no aluguel, apesar de não estar ligada à atividade principal, também é considerada operacional, pois está ligada a atividade acessória (alugar imóveis).

3.2.1.1. Receita Bruta (Receita Operacional Bruta ou Vendas Brutas ou, simplesmente, Vendas)

São as vendas ligadas às atividades principais, ou seja:



Obs.: Numa empresa comercial ou prestadora de serviços RECEITA BRUTA é o mesmo que FATURAMENTO BRUTO, tendo em vista que, em ambos os tipos de empresas, não há IPI (Imposto s/ Produtos Industrializados) na venda de mercadorias ou serviços. Porém, numa empresa industrial, não é a mesma coisa, ou seja:

$$\text{FATURAMENTO BRUTO} = \text{RECEITA BRUTA} + \text{IPI}$$

Isto é decorrência do fato de ser o IPI um imposto “por fora”, isto é, imposto que não integra a sua própria base de cálculo, sendo esta a Receita Bruta. No caso do ICMS (Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços) e do ISS (Imposto s/ Serviços), é diferente. Ambos são impostos “por dentro”, ou seja, impostos que fazem parte das suas próprias bases de cálculo, e desta forma já estão embutidos na Receita Bruta.

Suponhamos, por exemplo, que a Industrial X venda produtos para a Comercial Y no valor de \$ 10.000, com ICMS a 18% e IPI a 10%. Assim, teremos:

■ $\text{RECEITA BRUTA} = \$ 10.000$

■ $\text{ICMS S/ VENDAS} = 18\% \text{ da RECEITA BRUTA} = \$ 1.800$

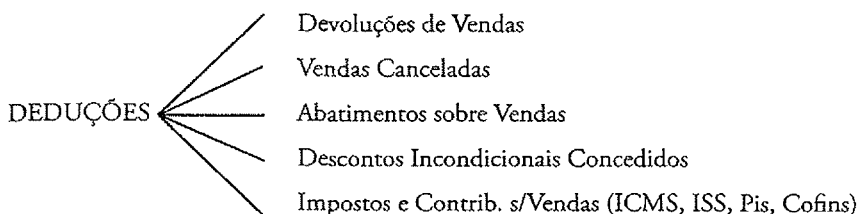
■ $\text{IPI FATURADO} = 10\% \text{ da RECEITA BRUTA} = \$ 1.000$

■ $\text{FATURAMENTO BRUTO} = \$ 10.000 + \$ 1.000 = \$ 11.000$

3.2.1.2. Receita Líquida (Receita Operacional Líquida ou Venda Líquida)

É igual ao valor da Receita Bruta subtraída das Deduções das Vendas, dos Abatimentos e dos Impostos e Contribuições sobre Vendas, os quais, por simplicidade, chamaremos todos de DEDUÇÕES, ou seja:

$$\text{RECEITA LÍQUIDA} = \text{RECEITA BRUTA} - \text{DEDUÇÕES}$$



ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) – art.155, II, CF

ISS: Imposto sobre Serviços (exceto os mencionados no ICMS) – art.156, III, CF

PIS: Programa de Integração Social → É uma contribuição mensal efetuada pelas empresas comerciais ao Governo Federal, sobre o faturamento dessas. Tal contribuição destina-se ao pagamento do abono anual que a Caixa Econômica Federal paga aos trabalhadores cadastrados e ao seguro-desemprego.

Cofins: Contribuição Social sobre o Faturamento → Juntamente com o PIS, é um tributo de competência da União (art. 149 e art. 195, I, b, CF), destinando-se ao financiamento da seguridade social.

Observações:

1) O IPI não é considerado uma DEDUÇÃO da Receita Bruta, pois, como já visto, o mesmo não está incluído nesta (imposto por fora).

2) As contas *Devoluções de Vendas, Abatimentos sobre Vendas, Descontos Incondicionais (ou Comerciais) Concedidos, ICMS s/Vendas, PIS s/Faturamento, Cofins s/Faturamento* e *ISS* são **DESPESAS**. Porém, tais despesas não são consideradas no rol das operacionais ou não operacionais, e sim no rol das **DEDUÇÕES DAS VENDAS** (ou Contas Retificadoras das Vendas), isto é, são subtraídas diretamente da *Receita Bruta* para chegar-se ao valor da *Receita Líquida*.

3) Não se há de confundir as contas *ICMS, ISS, PIS s/Faturamento* e *Cofins s/Faturamento* com as contas *ICMS a Recolher, ISS a Recolher, PIS a Recolher* e *Cofins a Recolher*, pois as primeiras são contas de **RESULTADO** (deduções das vendas) e as segundas são contas **PATRIMONIAIS** (obrigações – contas do Passivo). Tais contas “nascem”, respectivamente, juntas, pois, tendo em vista o **Regime de Competência** (*será visto no item 4 deste capítulo*), ao se reconhecer a obrigação de pagar o tributo, paralelamente, surge a despesa com o tributo.

4) Não se há de confundir a conta *Descontos Incondicionais Concedidos* com a conta *Descontos Condicionais Concedidos*. A primeira é uma conta de resultado, classificada como *Dedução da Receita Bruta*. A segunda é uma conta de resultado classificada como *Despesa Financeira* (desconto concedido ao cliente por antecipação do recebimento de duplicatas a receber).

5) Como visto, os *Descontos Incondicionais Concedidos* e os *Abatimentos sobre Vendas* são deduções das vendas. A diferença entre ambos reside no seguinte fato: Os *Descontos Incondicionais Concedidos* são dados incondicionalmente pelo fornecedor ao cliente, no ato da venda e, portanto, aparecem na nota fiscal de venda. Os *Abatimentos sobre Vendas* são dados posteriormente ao ato da venda pelo fornecedor ao cliente, tendo em vista avarias ou quaisquer divergências nos pedidos, não aparecendo, portanto, na nota fiscal de venda.

Exemplo: As seguintes operações foram registradas no mês de maio na Comercial MS Ltda.:

- 1) Vendas de mercadorias no valor de \$ 50.000, com desconto incondicional concedido de 8%.
- 2) Dos \$ 50.000 das mercadorias vendidas anteriormente, houve o recebimento de \$ 12.500 em devolução.
- 3) Abatimentos concedidos aos clientes no valor de \$ 8.000, a fim de evitar novas devoluções.

Assim, supondo ICMS, Pis e Cofins, respectivamente, 18%, 0,65% e 3%:

$$\text{ICMS} = 18\% \times \$ [(50.000 - 8\% \times 50.000) - (12.500 - 8\% \times 12.500)] = \$ 6.210$$

$$\text{PIS} = 0,65\% \times \$ [(50.000 - 8\% \times 50.000) - (12.500 - 8\% \times 12.500) - 8.000] = \$ 172,25$$

$$\text{Cofins} = 3\% \times \$ [(50.000 - 8\% \times 50.000) - (12.500 - 8\% \times 12.500) - 8.000] = \$ 795$$

$$\text{Descontos Incondicionais Concedidos} = 8\% \times \$ (50.000 - 12.500) = \$ 3.000$$

$$\text{Devoluções de Vendas} = \$ 12.500$$

$$\text{Abatimentos s/ Vendas} = \$ 8.000$$

$$\text{DEDUÇÕES} = \$ [6.210 + 172,25 + 795 + 3.000 + 12.500 + 8.000] = \$ 30.677,25$$

$$\text{RECEITA LÍQUIDA} = \$ [50.000 - 30.677,25] = \$ 19.322,75$$

NOTA: Observemos que as *Devoluções de Vendas* funcionam em sentido oposto ao das *Vendas*, com os mesmos elementos incidentes, ou seja, se há nas vendas descontos incondicionais de 8% de \$ 50.000, há nas devoluções de vendas descontos incondicionais de 8% de \$ 12.500. Se há incidência do ICMS no valor das vendas, líquidas dos descontos incondicionais, de 18% de (\$ 50.000 - 8% \$ 50.000), há também incidência do ICMS nas devoluções de vendas, líquidas dos descontos incondicionais sobre essas devoluções, no valor de 18% de (\$ 12.500 - 8% \$ 12.500). Cabe também lembrar que, tanto na venda, quanto na devolução de venda, se deve emitir nota fiscal. Na venda, a emissão é feita pelo vendedor. Na devolução de venda, a emissão é feita pelo comprador. Observemos também que no *Abatimento sobre Vendas* não há circulação de mercadorias e, portanto, não há emissão de

nota fiscal e nem incidência de ICMS, visto que neste caso não há circulação de mercadorias. No entanto, no caso do PIS e da Cofins, o abatimento afeta suas bases de cálculo, devendo, portanto, subtrair os \$ 8.000 no cálculo desses tributos. Ressaltemos que o ICMS é tributo sobre “circulação de mercadorias”. O PIS e a Cofins são tributos sobre “faturamento” e não sobre circulação. No Capítulo 9, estudaremos mais detalhes.

3.2.1.3. Receitas Financeiras

- Juros Ativos
- Descontos (Condicionais) Obtidos
- Correção Prefixada Ativa
- Variações Monetárias Ativas
- Variações Cambiais Ativas etc.

Observações:

1) Os **Juros Ativos** são normalmente originários das seguintes formas:

- Juros ganhos em aplicações financeiras.
- Juros ganhos na concessão de empréstimos a terceiros.
- Juros de mora cobrados em duplicatas a receber, devido ao atraso de clientes.

2) Os **Descontos Condicionais (ou Financeiros) Obtidos** são referentes aos descontos obtidos dos fornecedores, dada a antecipação do pagamento das duplicatas a pagar.

3) As **Variações Monetárias Ativas** podem ser:

- **Correção Pós-fixada Ativa** – Ganho com base na inflação real do período.
- **Ganhos Cambiais** – Quando, numa dívida em moeda estrangeira, a moeda nacional valorizar em relação a esta, ou quando, em uma aplicação em moeda estrangeira, esta valorizar em relação à moeda nacional.

4) A **Correção Prefixada Ativa** é aquela obtida com base em previsão da inflação vindoura. Em sua essência, é muito semelhante aos Juros Ativos. Assim, se uma determinada empresa efetuar uma aplicação financeira, desembolsando \$ 20.000, a fim de que em quatro meses resgate \$ 22.000, poder-se-ia, ao final do tempo transcorrido, ter ocorrido, por exemplo, o seguinte:

Juros Ativos = \$ 1.700

Correção Prefixada Ativa = \$ 300, ou

Juros Ativos = \$ 1.200

Correção Prefixada Ativa = 800, ou

Juros Ativos = \$ 2.000

Correção Prefixada Ativa = ZERO etc.

Notemos que o efeito gerado é o mesmo, ou seja, *Receitas Financeiras* = \$ 2.000.

5) Na obs. 3, indicamos a conta Variações Monetárias Ativas como uma conta única, tanto para representar a correção pós-fixada ativa, quanto para indicar os ganhos cambiais, em função da conveniência do uso de uma única conta. Esse procedimento não é incorreto. No entanto, é “recomendável” (não obrigatório) que, em se tratando de variações monetárias decorrentes de ganhos cambiais, utilizemos a conta mais específica: Variações Cambiais Ativas, visto que fica “mais visível” que se trata de variação monetária decorrente de ganhos cambiais. A conta Variações Monetárias Ativas, nesse caso, seria utilizada apenas para correção pós-fixada ativa, ressaltando que esse procedimento não é obrigatório. Fica à opção do contabilista. Alguns autores tentam impor que o uso de uma única conta para correção pós-fixada ativa e para ganhos cambiais é errado, quando na realidade não é, pois o ganho cambial é um caso específico de variação monetária em função da variação do câmbio. Da mesma forma, a correção pós-fixada ativa é um caso específico de variação monetária em função da variação do poder aquisitivo da moeda (inflação ou deflação).

3.2.1.4. Outras Receitas Operacionais

- Aluguéis Ativos (ou Receita de Aluguéis)
- Reversão de Provisões¹
- Receita de Dividendos
- Receita de Equivalência Patrimonial etc.

3.2.2. Outras Receitas

Representam, em geral, lucro na alienação de bens do ativo investimentos, imobilizado ou intangível. Assim, por exemplo, se uma empresa vende um terreno, cujo valor contábil é de R\$ 12.000,00, sendo o valor da venda de R\$ 16.700,00, a contabilização poderia ser feita da seguinte forma (o entendimento completo desse assunto depende do conteúdo dos Capítulos 4 e 6 desta obra):

D – Caixa.....	16.700,00
C – Terrenos.....	12.000,00
C – Outras Receitas (lucro na venda de terreno).....	4.700,00

4. REGIME DE CONTABILIZAÇÃO

Existem dois critérios distintos, para determinarmos a ocorrência ou não de despesas e receitas. Tais critérios, os quais representam pontos de vista diferentes, são os dois regimes de contabilização existentes, a saber: *REGIME DE CAIXA* e *REGIME DE COMPETÊNCIA*.

No regime de caixa, como o nome já sugere, as despesas e as receitas são, respectivamente, caracterizadas pelas saídas e entradas de dinheiro. No regime de competência, as despesas e as

¹ Será visto no Capítulo 7.

receitas são caracterizadas pelas ocorrências dos FATOS GERADORES, independentemente das saídas ou entradas de dinheiro.

Pela legislação brasileira, todas as SOCIEDADES ANÔNIMAS e as SOCIEDADES LIMITADAS de grande porte são obrigadas a adotarem, em seus registros e demonstrações contábeis, o regime de competência. O regime de caixa é usado, por exemplo, em micro e pequenas empresas e em sociedades sem fins lucrativos.

Exemplo Prático 1: A Empresa X, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, alugou um imóvel para a Empresa Y, cujo exercício social também coincide com o ano-calendário. Em dezembro de 1998, a Empresa X recebeu, antecipadamente, o aluguel de janeiro de 1999, no valor de \$ 4.000. Assim:

Se ambas as empresas utilizassem o REGIME DE CAIXA, teríamos:

(Em dezembro de 1998)

– Na Empresa X: *Receitas de Aluguéis* = \$ 4.000, pois entrou dinheiro

– Na Empresa Y: *Despesas de Aluguéis* = \$ 4.000, pois saiu dinheiro

(Em janeiro de 1999)

Em relação ao referido aluguel, nada se faria em nenhuma das duas empresas.

Se ambas utilizassem o REGIME DE COMPETÊNCIA, teríamos:

(Em dezembro de 1998)

– Na empresa X: *Receitas de Aluguéis a Vencer* = \$ 4.000

– Na empresa Y: *Despesas de Aluguéis a Vencer* = \$ 4.000

(Em janeiro de 1999)

– Na empresa X: *Receitas de Aluguéis* = \$ 4.000

Observações:

1) A expressão “A VENCER” (ou “A APROPRIAR”) significa que o FATO GERADOR da despesa ou da receita ainda vai ocorrer. Desta forma, a conta *Receitas de Aluguéis a Vencer* (ou *Aluguéis Ativos a Vencer*) não é uma conta de resultado, visto que o fato gerador ainda não ocorreu. Esta é uma conta patrimonial, considerada uma **receita antecipada**, pertencente a um grupo do passivo chamado de *Resultados de Exercícios Futuros* (veremos no Capítulo 12), o qual, juntamente com o *Patrimônio Líquido*, compõe, no balanço, o PASSIVO NÃO

EXIGÍVEL. Analogamente, a conta *Despesas de Aluguéis a Vencer* não é uma conta de resultado, e sim conta patrimonial, considerada uma **despesa antecipada**, classificada no *Ativo Circulante*, pois é “semelhante” a um direito (não é um crédito contra terceiros, apenas um direito de usufruir do imóvel alugado). Assim:

– Receita Antecipada é o mesmo que:

- Receita recebida antecipadamente
- Receita a vencer
- Receita a apropriar
- Receita recebida e não ganha

PASSIVO

– Despesa Antecipada é o mesmo que:

- Despesa paga antecipadamente
- Despesa a vencer
- Despesa a apropriar
- Despesa paga e não incorrida

ATIVO
CIRCULANTE OU
REALIZÁVEL A
LONGO PRAZO

2) Mediante o fenômeno chamado de APROPRIAÇÃO, há o reconhecimento da ocorrência do fato gerador de uma DESPESA ou de uma RECEITA. Assim, no exemplo anterior, ao findar o mês de janeiro de 1999, na Empresa X será APROPRIADA a *Receita de Aluguel* e na Empresa Y, a *Despesa de Aluguel*. Em outras palavras, podemos dizer que, mediante a APROPRIAÇÃO, uma *Receita Antecipada* “transforma-se” numa *Receita*, e uma *Despesa Antecipada*, numa *Despesa*.

RECEITA ANTECIPADA
(Conta Patrimonial – PASSIVO)

Apropriação →

RECEITA
(Conta de Resultado)

DESPESA ANTECIPADA
(Conta Patrimonial – ATIVO)

Apropriação →

DESPESA
(Conta de Resultado)

ALUGUÉIS ATIVOS A VENCER
(conta patrimonial – PASSIVO)

Apropriação →

ALUGUÉIS ATIVOS
(conta de resultado – RECEITA)

ALUGUÉIS A VENCER
(conta patrimonial – ATIVO)

Apropriação →

ALUGUÉIS
(conta de resultado – DESPESA)

SEGUROS A VENCER
(conta patrimonial – ATIVO)

Apropriação →

SEGUROS
(conta de resultado – DESPESA)

NOTA: Observemos que, no caso das DESPESAS, a palavra “*PASSIVOS*” é dispensável. Assim, por exemplo, *Aluguéis Passivos a Vencer* é o mesmo que *Aluguéis a Vencer*, *Aluguéis Passivos* é o mesmo que *Aluguéis*.

3) O termo “*a vencer*” (ou “*a apropriar*”) é exclusivo do regime de competência, isto é, não existe no regime de caixa.

No Regime de Caixa {
~~RECEITA ANTECIPADA~~
~~DESPESA ANTECIPADA~~
 } → Não existem

Exemplo prático 2: Em outubro de 1999, a Empresa X recebe antecipadamente \$ 4.000 da Empresa Y, para que, em fevereiro de 2000, entregue produtos a serem ainda fabricados. Assim, considerando o regime de competência, teremos:

(Em outubro de 1999)

- Na Empresa X: *Adiantamentos de Clientes* = \$ 4.000 → conta do passivo
- Na Empresa Y: *Adiantamentos a Fornecedores* = \$ 4.000 → conta do ativo

(Em fevereiro de 2000 – na entrega dos produtos)

- Na Empresa X: *Receita de Vendas* = \$ 4.000 → conta de resultado
- Na Empresa Y: *Estoques* = \$ 4.000 → conta do ativo

4) Como já visto, no regime de competência, as receitas e as despesas só são consideradas em função dos seus **atos geradores**, independentemente dos pagamentos ou recebimentos. Assim, ocorrendo o fato gerador de uma receita, dizemos que esta foi GANHA (ou Realizada ou Auferida). Ocorrendo o fato gerador de uma despesa, dizemos que esta foi INCORRIDA. No caso das VENDAS, a receita é considerada realizada quando da transferência da propriedade do bem vendido a terceiro (no caso das vendas de mercadorias ou produtos) ou quando da prestação do serviço a terceiro (no caso das vendas de serviços). Assim, se uma empresa industrial recebe um adiantamento em dinheiro por conta de um bem a ser produzido, a receita, no ato do recebimento, ainda não é considerada realizada. Só o será quando da entrega efetiva dos bens ao cliente. Enquanto não for entregue, este adiantamento será contabilizado na conta *Adiantamentos de Clientes*, sendo esta uma conta patrimonial (passivo exigível), visto que representa uma obrigação da empresa com o cliente. Quando o bem for entregue, haverá a apropriação da receita e o valor contabilizado na conta *Adiantamentos de Clientes* será transferido para a conta *Receita de Vendas*.

Lista de sinônimos mais usados:

- **ALUGUÊIS ATIVOS A VENCER (ou A APROPRIAR)**
 - *Aluguéis Recebidos Antecipadamente*
 - *Receita Antecipada de Aluguéis*
- **ALUGUÊIS ATIVOS**
 - *Receitas de Aluguéis*
- **ALUGUÊIS PASSIVOS A VENCER (ou A APROPRIAR)**
 - *Aluguéis a Vencer*
 - *Aluguéis Pagos Antecipadamente*
- **ALUGUÊIS PASSIVOS**
 - *Despesas de Aluguéis*
 - *Aluguéis*
- **SEGUROS A VENCER (ou A APROPRIAR)**
 - *Seguros Pagos Antecipadamente*
 - *Prêmios de Seguros a Vencer*
- **DESPESAS DE SEGUROS**
 - *Prêmios de Seguros*
 - *Seguros*

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: A empresa comercial Três Rios Ltda. teve o seguinte fluxo de liquidação de receitas e despesas:

Despesas relativas a dezembro do ano de X0,
pagas em dezembro do ano de X0.....\$ 38.000

Despesas relativas a janeiro do ano de X1,
pagas em dezembro do ano de X0.....\$ 21.000

Despesas relativas a dezembro do ano de X0,
pagas em janeiro do ano de X1\$ 13.000

Receitas relativas a dezembro do ano de X0,
recebidas em janeiro do ano de X1\$ 57.000

Receitas relativas a janeiro do ano de X1,

recebidas em dezembro do ano de X0.....\$ 19.000

Receitas relativas a dezembro do ano de X0,

recebidas em dezembro do ano de X0.....\$ 32.000

Tendo em vista as informações anteriores, pode-se afirmar que, em relação ao ano de X0, os resultados pelo regime de caixa e pelo regime de competência são, respectivamente, de:

- a) (\$ 8.000) e \$ 38.000;
- b) (\$ 6.000) e \$ 36.000;
- c) \$ 9.000 e \$ 32.000;
- d) (\$ 7.000) e \$ 37.000;
- e) (\$ 5.000) e \$ 35.000.

(SOLUÇÃO)

Para o regime de caixa, as despesas e receitas ficam caracterizadas, respectivamente, pelos pagamentos e recebimentos. Para o regime de competência, as despesas e receitas ficam caracterizadas pelas ocorrências nos períodos aos quais elas são relativas, ou seja, aos quais elas competem. Assim, temos:

REGIME DE CAIXA		REGIME DE COMPETÊNCIA	
DESPESAS	RECEITAS	DESPESAS	RECEITAS
38.000	—	38.000	—
21.000	—	φ	—
φ	—	13.000	—
—	φ	—	57.000
—	19.000	—	φ
—	32.000	—	32.000

Logo:

Pelo REGIME DE CAIXA:

Total de Receitas = \$ 19.000 + \$ 32.000 = \$ 51.000

Total de Despesas = \$ 38.000 + \$ 21.000 = \$ 59.000

RESULTADO = \$ 51.000 – \$ 59.000 = (\$ 8.000) – PREJUÍZO

Pelo REGIME DE COMPETÊNCIA:

Total de Receitas = \$ 57.000 + \$ 32.000 = \$ 89.000

Total de Despesas = \$ 38.000 + \$ 13.000 = \$ 51.000

RESULTADO = \$ 89.000 – \$ 51.000 = \$ 38.000 – LUCRO → (Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: No balanço patrimonial de uma empresa figuravam, entre outras, as seguintes contas: Prêmios de Seguros a Vencer = \$ 23.000; Impostos a Recolher = \$ 8.000; Receitas Recebidas Antecipadamente = \$ 17.000. Se a empresa usasse na sua escrituração o regime de caixa, o lucro líquido apurado no exercício seria:

- majorado em \$ 32.000;
- reduzido em \$ 2.000;
- reduzido em \$ 14.000;
- majorado em \$ 14.000;
- majorado em \$ 2.000.

(SOLUÇÃO)

A empresa tem Seguros a Vencer = \$ 23.000, pois pagou o seguro, mas ainda não apropriou a despesa, tendo em vista a não ocorrência do fato gerador (fato gerador = utilização da cobertura dada pela seguradora ao longo do tempo). Na passagem para o regime de caixa, o resultado reduzirá em \$ 23.000, pela entrada da despesa, a qual é caracterizada pelo pagamento, independentemente da ocorrência ou não do fato gerador.

A empresa tem Impostos a Recolher = \$ 8.000, pois apropriou a despesa com impostos, mas ainda não os pagou. Na passagem para o regime de caixa, o resultado aumentará em \$ 8.000, pois deixará de haver a despesa, dado o não pagamento.

A empresa tem Receitas Antecipadas = \$ 17.000, pois houve o recebimento, mas a receita não foi apropriada, visto que o fato gerador ainda não ocorreu. Na passagem para o regime de caixa, a receita estará consumada e, portanto, o resultado aumentará em \$ 17.000.

Logo: $\Delta PL = -\$ 23.000 + \$ 8.000 + \$ 17.000 = \$ 2.000$ (Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: No final do exercício social encerrado em 31/12/X1 apuraram-se os seguintes elementos:

- Recebimento por serviços a prestar de 1º de março de X1 a 29 de fevereiro de X2 = \$ 384.000
- Receita de serviços prestados a receber no ano de X2 = \$ 60.000
- Despesas administrativas incorridas e pagas durante o exercício = \$ 57.000
- Custos dos serviços prestados em X1 e pagos em X1 = \$ 214.000
- Despesas financeiras incorridas e pagas no exercício = \$ 12.000
- Despesas financeiras pagas antecipadamente = \$ 2.000

Assim, o RESULTADO pelo regime de competência e pelo regime de caixa seria, respectivamente, de:

- a) \$ 161.000 e \$ 99.000;
- b) \$ 97.000 e \$ 999.000;
- c) \$ 99.000 e \$ 997.000;
- d) \$ 99.000 e \$ 167.000;
- e) \$ 97.000 e \$ 167.000.

(SOLUÇÃO)

REGIME DE COMPETÊNCIA		REGIME DE CAIXA	
DESPESAS	RECEITAS	DESPESAS	RECEITAS
—	$(\$ 384.000 \div 12) \times 10 = \$ 320.000$	—	\$ 384.000
—	\$ 60.000	—	ZERO
\$ 57.000	—	\$ 57.000	—
\$ 214.000	—	\$ 214.000	—
\$ 12.000	—	\$ 12.000	—
ZERO		\$ 2.000	

Pelo REGIME DE COMPETÊNCIA:

Total de Receitas = \$ 380.000

Total de Despesas = \$ 283.000

RESULTADO = \$ 97.000 → LUCRO

Pelo REGIME DE CAIXA:

Total de Receitas = \$ 384.000

Total de Despesas = \$ 285.000

RESULTADO = \$ 99.000 → LUCRO. (Opção b)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: Uma despesa incorrida e não paga, para uma empresa que trabalha com regime de caixa:

- a) gera um passivo maior que o real e um lucro menor que o real;
- b) gera um passivo menor que o real e um lucro menor que o real;
- c) gera um passivo maior que o real e um lucro maior que o real;
- d) gera um passivo menor que o real e um lucro maior que o real;
- e) não gera nenhuma alteração no passivo em relação àquele apurado se a empresa utilizasse o regime de competência.

(SOLUÇÃO)

Se a empresa trabalha com regime de caixa, a despesa só fica caracterizada pelo pagamento. Logo, como ainda não houve o pagamento, nenhuma despesa é contabilizada e, conseqüentemente, o lucro é maior do que aquele que a empresa apuraria se utilizasse o regime de competência. Paralelamente à não contabilização da despesa, há a não contabilização da obrigação. Assim, o passivo é menor do que aquele que seria se a empresa adotasse o regime de competência. (Opção d)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: Associe:

- I. Vendas de mercadorias à vista.
 - II. Vendas de mercadorias a prazo.
 - III. Recebimento antecipado de aluguéis.
 - IV. Pagamento antecipado de aluguéis.
 - V. Apropriação de salários.
 - VI. Pagamento, em junho, do aluguel de junho.
-
- A. Despesa paga e incorrida.
 - B. Despesa incorrida e não paga.
 - C. Despesa paga e não incorrida.
 - D. Receita ganha e não recebida.
 - E. Receita ganha e recebida.
 - F. Receita recebida e não ganha.

(SOLUÇÃO)

- I-E Vendas de mercadorias à vista à Receita **ganha** (ou **realizada**), pois ocorreu o fato gerador, que é a entrega da mercadoria ao cliente, e **recebida** (pois entrou dinheiro).
- II-D Vendas de mercadorias a prazo à Receita **ganha** e **não recebida**.
- III-F Recebimento antecipado de aluguéis à Receita **recebida**, pois entrou dinheiro, e **não ganha**, pois ainda não ocorreu o fato gerador, que é o usufruto do imóvel por parte do locatário.
- IV-C Pagamento antecipado de aluguéis à Despesa **paga**, pois saiu dinheiro, e **não incorrida**, pois não ocorreu o fato gerador, que é o usufruto do imóvel.
- V-B Apropriação de Salários à Despesa **incorrida**, pois ocorreu o fato gerador, que é o trabalho realizado pelos funcionários, e **não paga**, pois ainda não saiu dinheiro.
- VI-A Pagamento, em junho, do aluguel de junho à Despesa **paga**, pois saiu dinheiro, e **incorrida**, pois ocorreu o fato gerador, que é o usufruto do imóvel.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: Com relação ao exercício anterior, indique as receitas e despesas a serem consideradas para o Regime de Caixa e para o Regime de Competência.

(SOLUÇÃO)

Para o REGIME DE CAIXA, as despesas e receitas são, respectivamente, caracterizadas pelas saídas e entradas de dinheiro.

Para o REGIME DE COMPETÊNCIA, as despesas e receitas são caracterizadas pelas ocorrências dos FATOS GERADORES, independentemente das saídas ou entradas de dinheiro.

Assim:

São DESPESAS para o Regime de Caixa:

- Despesas **pagas** e incorridas*
- Despesas **pagas** e não incorridas*

São DESPESAS para o Regime de Competência:

- Despesas **incorridas** e pagas*
- Despesas **incorridas** e não pagas*

São RECEITAS para o Regime de Caixa:

- Receitas **recebidas** e ganhas*
- Receitas **recebidas** e não ganhas*

São RECEITAS para o Regime de Competência:

- Receitas **ganhas** e recebidas*
- Receitas **ganhas** e não recebidas*

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: (Auditor da Receita Federal/Esaf) A empresa Jasmim S/A, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, pagou, em 30/4/1997, o prêmio correspondente a uma apólice de seguro contra incêndio de suas instalações para vigor no período de 1/5/1997 a 30/4/1998. O valor pago de R\$ 30.000,00 foi contabilizado como despesa operacional do exercício de 1997. Observando o princípio contábil da competência, o lançamento de ajuste, feito em 31/12/1997, provocou, no resultado do exercício de 1998, uma:

- a) majoração de R\$ 10.000,00;
- b) redução de R\$ 30.000,00;
- c) redução de R\$ 20.000,00;
- d) majoração de R\$ 20.000,00;
- e) redução de R\$ 10.000,00.

(SOLUÇÃO)

Pelo regime de competência, o que caracteriza as Despesas de Seguros não é o pagamento e sim o fato gerador, sendo este a cobertura do patrimônio ao longo do tempo. Assim:

*De 01/05/1997 a 30/04/1998: 12 meses → Apropriar R\$ 30.000
1 mês → Apropriar R\$ 30.000 ÷ 12 = R\$ 2.500*

Em 1997 (01/05 a 31/12): 8 meses → Apropriar R\$ 2.500 × 8 = R\$ 20.000

Em 1998 (01/01 a 30/04): 4 meses → Apropriar R\$ 2.500 × 4 = R\$ 10.000

Assim, ao se fazer o ajuste, irão R\$ 10.000 como Despesas de Seguros para o resultado de 1998, fazendo assim com que este diminua em R\$ 10.000 (Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 8: (TCU – Tribunal de Contas da União/Esaf) Registrada em 25 de fevereiro de 1998, a “Firma Mento Ltda.” funcionou normalmente até o fim do ano, contabilizando seus resultados sob a ótica do Regime de Caixa. Ao chegar a dezembro, foi informada que, para elaborar seus balanços, teria de observar o Regime Contábil da Competência de Exercícios, em obediência aos princípios contábeis e às determinações legais.

O lucro do exercício de 1998 já estava contabilizado sob regime de caixa e computava os seguintes elementos:

- Salários correspondentes aos meses de fevereiro a dezembro: R\$ 3.960,00, faltando pagar apenas o mês de dezembro, no valor de R\$ 360,00.
- Seguros correspondentes aos meses de fevereiro de 1998 a janeiro de 1999, totalmente pago, à razão de R\$ 80,00 por mês.
- Serviços prestados durante todo o período, à razão de R\$ 450,00 ao mês, inclusive fevereiro de 1998, faltando receber apenas o mês de dezembro/98.
- Juros vencidos a favor da “Firma Mento”, no valor de R\$ 600,00, totalmente recebidos.
- Impostos e taxas municipais no valor de R\$ 400,00, já vencidos mas ainda não pagos.
- Comissões recebidas em 1998 mas que se referem ao exercício de 1999, no valor de R\$ 100,00.

Ao fazer as correções de lançamentos para ajustar o lucro líquido ao regime de competência, a empresa, naturalmente, provocou alterações no valor contábil do resultado antes contabilizado. Essas alterações significaram:

- a) redução do lucro em R\$ 330,00;
- b) redução do lucro em R\$ 640,00;
- c) aumento do lucro em R\$ 310,00;
- d) aumento do lucro em R\$ 370,00;
- e) aumento do lucro em R\$ 1.030,00.

(SOLUÇÃO)

REGIME DE CAIXA		REGIME DE COMPETÊNCIA	
DESPESAS	RECEITAS	DESPESAS	RECEITAS
3.600	—	3.960	—
$12 \times 80 = 960$	—	$11 \times 80 = 880$	—
—	$450 \times 10 = 4.500$	—	$450 \times 11 = 4.950$
—	600	—	600
0	—	400	—
—	100	—	0
4.560	5.200	5.240	5.550
—	640	—	310

Pelo regime de caixa \rightarrow Lucro de 640

Pelo regime de competência \rightarrow Lucro de 310

Redução do lucro = $640 - 310 = 330$

(Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9: Ao inventariar sua riqueza de acordo com o regime contábil de caixa, os proprietários concluíram que, hoje, sua firma possui débitos no valor de R\$ 190.000,00, créditos no valor de R\$ 180.000,00, um capital registrado e todo integralizado no valor de R\$ 80.000,00, além de diversos bens no valor de R\$ 100.000,00.

Foi também apurada a existência de R\$ 1.000,00 de receitas já ganhas mas ainda não quitadas; de R\$ 1.300,00 de despesas quitadas antecipadamente; de uma conta de energia elétrica no valor de R\$ 2.000,00 vencida e não paga; além da expectativa de perda da ordem de 1% no recebimento de letras com valor nominal de R\$ 50.000,00.

Desconsiderando a distribuição de dividendos, ao demonstrar o patrimônio acima indicado, contabilizando-o segundo os princípios contábeis da Prudência e da Competência de Exercícios, essa empresa vai evidenciar no grupo Patrimônio Líquido reservas de lucros no valor de:

- a) R\$ 7.200,00;
- b) R\$ 27.200,00;
- c) R\$ 10.000,00;
- d) R\$ 9.800,00;
- e) R\$ 30.000,00.

(SOLUÇÃO)

Créditos = Direitos = R\$ 180.000

Débitos = Obrigações = R\$ 190.000

ATIVO = Bens + Direitos = R\$ 100.000 + R\$ 180.000 = R\$ 280.000

PASSIVO (Exigível) = Obrigações = R\$ 190.000

PL = A - P = R\$ 280.000 - R\$ 190.000 = R\$ 90.000

Por outro lado:

PL = R\$ 80.000 + Reservas de Lucros → Reservas de Lucros = R\$ 10.000

(pelo regime de caixa)

Na passagem para o regime de competência, o resultado irá variar da seguinte forma:

1ª As receitas ganhas e não quitadas, para o regime de caixa, não foram consideradas receitas, visto que não houve entrada de dinheiro. Porém, para o regime de competência, serão consideradas receitas pois foram ganhas, isto é, o fato gerador ocorreu. Logo, serão somadas às Reservas de Lucros no valor de R\$ 1.000.

2ª As despesas quitadas antecipadamente, para o regime de caixa, são despesas, pois houve saída de dinheiro. Porém, para o regime de competência, não são despesas, visto que o fato gerador ainda não ocorreu. Logo, para o ajuste de Reservas de Lucros ao regime de competência, devemos retirar tais despesas, somando R\$ 1.300 às Reservas de Lucros.

3ª A despesa de energia elétrica, que está vencida e não paga, para o regime de caixa, não é despesa, visto que não saiu dinheiro. Porém, para o regime de competência, é despesa, dada a ocorrência do fato gerador (despesa vencida = despesa incorrida). Logo, devemos ajustar a conta Reservas de Lucros, subtraindo tal despesa no valor de R\$ 2.000.

4ª A despesa com Provisão para Perdas não existe no regime de caixa, pois não significa saída de dinheiro. Porém, para o regime de competência, e em obediência ao princípio da prudência, haverá tal despesa no valor de 1% de R\$ 50.000, isto é, R\$ 500, sendo esta subtraída de Reservas de Lucros para o ajuste ao regime de competência.

Assim:

Ajustes = R\$ 1.000 + R\$ 1.300 - R\$ 2.000 - R\$ 500 = - R\$ 200

Reservas de Lucros = Reservas de Lucros + Ajustes = R\$ 10.000 + (- R\$ 200) = R\$ 9.800

(competência) (regime de caixa)

(Opção d)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 10: Marque a opção que indica uma conta não existente numa empresa que trabalha com regime de caixa:

- a) Despesas de Salários.
- b) Despesas de Juros.
- c) Despesas de Depreciação.
- d) Despesas de Aluguéis.
- e) Despesas de Seguros.

(SOLUÇÃO)

No regime de caixa, só há despesa quando há saída de dinheiro. Nas despesas de depreciação, não há saída de dinheiro. (Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 11: (Fiscal de Tributos Estaduais/Universidade Federal de Santa Catarina) A Cia. Tetra está situada em um país onde não há inflação. Os três Inventários Gerais abaixo fornecidos estão corretos e foram extraídos dos BPs que foram publicados:

	31/12/94	31/12/95	31/12/96
Caixa e Bancos	\$ 250	\$ 130	\$ 210
Fornecedores	\$ 280	\$ 90	\$ 230
Mercadorias	\$ 180	\$ 120	\$ 90
Salários a Pagar	\$ 220	\$ 130	\$ 180
Duplicatas a Receber	\$ 120	\$ 100	\$ 150
Dividendos a Pagar	zero	\$ 80	zero

Em 1995, os acionistas da Cia. Tetra subscreveram \$ 30 de Capital Social, mas nada integralizaram. Em 1996, os acionistas integralizaram os \$ 30 que subscreveram em 1995, e integralizaram mais \$ 40 subscritos em 1996.

Levando em consideração apenas o que foi informado, pode-se afirmar que:

- a) o prejuízo líquido de 1995 foi de \$ 80;
- b) o prejuízo líquido de 1996 foi de \$ 10;
- c) o lucro líquido de 1995 foi de \$ 50;
- d) o prejuízo líquido de 1996 foi de \$ 80;
- e) é impossível calcular o lucro/prejuízo líquido, quer de 1995, quer de 1996.

(SOLUÇÃO)

O exercício não nos fornece as contas de resultado. Desta forma, não podemos calcular o resultado (lucro ou prejuízo) pela diferença entre as receitas e despesas. Porém, podemos achar os resultados de 1995 e 1996, indiretamente, através das mutações dos patrimônios líquidos. Assim:

$$PL (1994) = A - P = \$ 550 - \$ 500 = \$ 50$$

$$PL (1995) = A - P = \$ 350 - \$ 300 = \$ 50$$

$$PL (1996) = A - P = \$ 450 - \$ 410 = \$ 40$$

O Resultado de 1995 é a diferença entre o PL de 95 e o PL de 94. Porém, ao PL de 95 devem ser somados os dividendos, pois vieram do lucro de 95:

$$\text{Resultado (1995)} = (\$ 50 + \$ 80) - \$ 50 = \$ 80 \rightarrow \text{Lucro}$$

O Resultado de 1996 é a diferença entre o PL de 96 e o PL de 95. Porém, do PL de 96 devem ser subtraídos \$ 30 + \$ 40, pois não vieram do resultado e sim da integralização de capital:

$$\text{Resultado (1996)} = (\$ 40 - \$ 30 - \$ 40) - \$ 50 = -\$ 80 \rightarrow \text{Prejuízo (Opção d)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12: (Analista de Finanças e Controle/Esaf) Ocorrerá aumento patrimonial de uma empresa, sempre que houver:

- pagamento de todas as suas obrigações;
- aumento de seus bens e/ou direitos;
- reversão da reserva de lucros a realizar;
- reversão da provisão para créditos de liquidação duvidosa;
- aumento das reservas do patrimônio líquido.

(SOLUÇÃO)

Uma das formas de se aumentar o patrimônio líquido de uma empresa é através da obtenção de receitas. Na Opção A, ao pagar todas as obrigações, a empresa não realiza nenhuma receita, mantendo assim o PL constante. Na Opção B, se a empresa aumentar seus bens em função de compra de mercadorias a prazo, pela equação patrimonial $PL = A - P$, observamos que não há alteração do PL. Na Opção C, ao se reverter Reservas de Lucros a Realizar, que é uma conta do PL, o valor dessa reversão entrará em Lucros Acumulados, que, apesar de não aparecer no balanço patrimonial como conta do PL, transitoriamente é também do PL, não havendo assim, no ato da reversão, alteração do valor do PL. Na Opção D, ao se reverter a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, aparecerá uma receita, aumentando assim o PL. Na Opção E, se aumentarmos uma reserva com a utilização de lucros acumulados, não haverá alteração do PL. (Opção d)

5. INSUBSISTÊNCIAS E SUPERVENIÊNCIAS

5.1. Insubsistências

Caracterizam-se pelos desaparecimentos aleatórios de ativos ou passivos. No desaparecimento de ativos, por exemplo, por morte de rebanhos, sinistros, cancelamentos de créditos, etc., haverá *INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS*, representando esta uma conta de despesa. No desaparecimento de dívidas, por exemplo, anistia, remissão, prescrição etc., haverá *INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS*, representando esta uma conta de receita.

5.2. Superveniências

Caracterizam-se pelos surgimentos aleatórios de ativos ou passivos. No surgimento de ativos, por exemplo, nascimento de animais, haverá *SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS*, representando esta uma conta de receita. No surgimento de passivos ocasionais, tais como dívidas decorrentes de decisões judiciais, haverá *SUPERVENIÊNCIAS PASSIVAS*, representando esta uma conta de despesa.

Obs.: Conforme comentado anteriormente, quando há o desaparecimento aleatório de algum ativo, dizemos que houve uma *INSUBSISTÊNCIA DO ATIVO*, ou seja, *INSUBSISTÊNCIA DESFAVORÁVEL*, isto é, *INSUBSISTÊNCIA PASSIVA*. Analogamente, no desaparecimento aleatório de dívidas, dizemos que houve uma *INSUBSISTÊNCIA DO PASSIVO*, ou seja, *INSUBSISTÊNCIA FAVORÁVEL*, isto é, *INSUBSISTÊNCIA ATIVA*. Assim:

Insustistências do ativo = Insustistências passivas (despesa)

Insustistências do passivo = Insustistências ativas (receita)

Alguns autores tratam insustistências do ativo como sinônimo de insustistências ativas e insustistências do passivo como sinônimo de insustistências passivas, o que é aceitável, mas não é recomendável, pois devemos seguir a mesma lógica usada para as demais contas, isto é, aluguéis ativos (= receita), aluguéis passivos (= despesa), juros ativos (= receita), juros passivos (= despesa) etc.

No caso das *SUPERVENIÊNCIAS*, há uma coincidência, ou seja:

Superveniências do ativo = Superveniências ativas (receita)

Superveniências do passivo = Superveniências passivas (despesa)

6. GASTOS

Gasto é todo sacrifício suportado por uma entidade na obtenção de um bem ou serviço. É representado pela entrega (gasto à vista) ou promessa de entrega (gasto a prazo) de ativos em troca de bens ou serviços.

Os gastos que alteram o patrimônio líquido são:

- Despesas
- Custos
- Encargos
- Perdas

6.1. Despesas

No item 2 deste capítulo, definimos DESPESAS como variações negativas do patrimônio líquido. Agora, daremos uma definição mais específica, tendo em vista que os CUSTOS, ENCARGOS e PERDAS também representam variações negativas do patrimônio líquido.

Por questões de simplicidade, é comum tratarmos despesas, custos, encargos e perdas como se fossem todos a mesma coisa, ou seja, como se fossem todos despesas.

Na realidade, as DESPESAS são caracterizadas por gastos no consumo de bens ou utilização de serviços, fora da área de produção de outros bens ou serviços, tais como os gastos na administração da entidade. Assim, as despesas não podem ser consideradas custos de produção.

No caso de uma empresa comercial, a conta *CMV (Custo das Mercadorias Vendidas)*, apesar do nome “Custo”, recebe um tratamento contábil semelhante ao de uma despesa, pois, no encerramento do exercício social, tal conta é encerrada (veremos no Capítulo 4), juntamente com as demais despesas, para a apuração do resultado do exercício (lucro ou prejuízo). Analogamente, numa empresa industrial e numa empresa prestadora de serviços, as contas *CPV (Custo dos Produtos Vendidos)* e *CSP (Custo dos Serviços Prestados)* também, apesar do nome “Custo”, são tratadas contabilmente como despesas.

CMV	}	CUSTOS OPERACIONAIS → DESPESAS
CSP		
CPV		

6.2. Custos

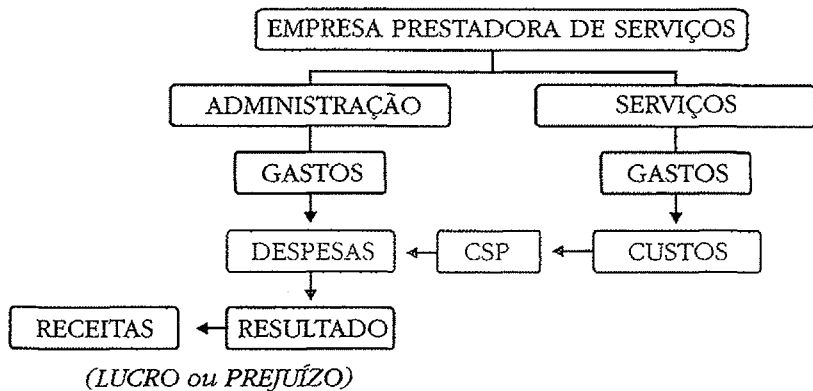
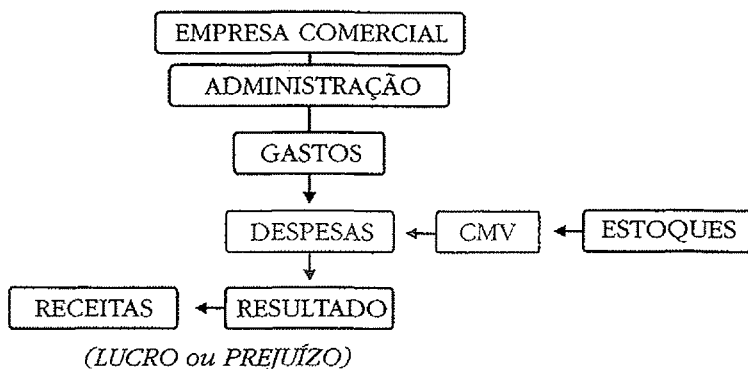
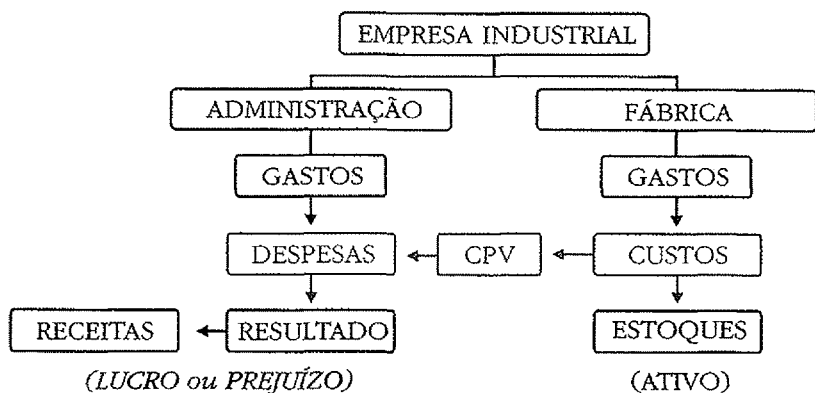
Ao passo que as DESPESAS representam gastos no consumo de bens e utilização de serviços para o funcionamento da empresa, os CUSTOS representam gastos no consumo de bens e utilização de serviços para a produção de outros bens ou serviços. Assim, numa empresa industrial, os salários de vendedores, secretárias, administradores, contínuos, etc. são despesas, ao passo que os salários de pintores, lanterneiros, serralheiros, torneiros mecânicos, etc. são custos de produção. Da mesma forma, a depreciação de um computador utilizado na administração é uma despesa, ao passo que a depreciação de um torno usado na fábrica é um custo de produção.

Entretanto, não devemos confundir os **custos de produção** com os **custos operacionais**. Os custos operacionais, como já visto, são o *CMV* (Custo das Mercadorias Vendidas), o *CSP* (Custo dos Serviços Prestados) e o *CPV* (Custo dos Produtos Vendidos). Tais custos são tratados contabilmente como se fossem despesas, isto é, são apropriados diretamente ao resultado para apuração do lucro ou prejuízo.

No caso dos custos de produção e das despesas, os tratamentos contábeis são distintos, pois as despesas são apropriadas diretamente ao resultado, e os custos de produção não. Estes terão dois caminhos a seguir:

1ª. Quando forem alocados aos *Produtos Prontos* e *Produtos em Fabricação*, tais custos irão para os estoques, integrando assim o ativo da empresa.

2ª. Quando os *Produtos Prontos* forem vendidos, os custos de produção se tornarão custos operacionais, indo, juntamente com as demais despesas, para o resultado, através da conta *CPV*. Neste último caso, como já visto, não se faz a distinção entre custos e despesas, visto que têm a mesma natureza, isto é, são contas de resultado.



NOTA: Nos diagramas anteriores, observamos que numa empresa comercial não há custos de produção ou prestação de serviços. O único custo operacional existente neste caso é o CMV, sendo este tratado contabilmente como se fosse uma despesa, visto que é apropriado diretamente ao resultado, juntamente com as demais despesas. No caso de uma empresa prestadora de serviços, os gastos no funcionamento da empresa são despesas e os gastos na área de prestação de serviços são custos. No entanto, de forma diferente de uma empresa industrial, onde os custos integrantes dos estoques são ativados (transformam-se em bens), numa empresa civil, só há um caminho para os custos de produção de serviços, ou seja, tais custos se transformarão automaticamente em custos operacionais, indo, juntamente com as demais despesas, para o resultado, através da conta *CSP (Custo dos Serviços Prestados)*.

6.3. Encargos

Correspondem à perda gradual de valor de bens do ativo permanente, através de depreciação, amortização ou exaustão.

Por questões práticas, nos registros contábeis e na apuração do resultado, não fazemos distinção entre ENCARGOS e DESPESAS. Ambos são tratados como se fossem a mesma coisa, ou seja, são todos tratados como despesas. No caso de uma empresa industrial, como já visto, a depreciação de bens utilizados na produção não é considerada despesa, e sim CUSTO DE PRODUÇÃO.

No caso de uma empresa de extração de produtos da natureza, a exaustão dos direitos de exploração de minas, jazidas ou florestas, apesar da impropriedade da expressão “despesa” não é tratada como tal e sim como CUSTO DE EXTRAÇÃO, conforme já comentado na observação 4 do item 2.2.1.3 do Capítulo 3.

Encargos de Depreciação = Despesas de Depreciação

Encargos de Amortização = Despesas de Amortização

Encargos de Exaustão = Despesas de Exaustão

6.4. Perdas

Correspondem ao consumo de bens ou serviços de forma involuntária ou anormal na administração da empresa (Perda = Despesa) ou na área de produção (Perda = Custo). As perdas anormais na área de produção são tratadas como despesas, e não como custos. Assim, por exemplo, se numa fábrica de perfumes, ao se produzir 100 litros, sempre evaporam 5 litros, tal perda é considerada involuntária e normal, portanto, custo. Caso haja um acidente ocasionado por um vazamento, a perda será involuntária e anormal, portanto, despesa.

7. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

É uma das demonstrações contábeis exigidas no art. 176 da Lei nº 6.404/1976. Seu principal objetivo é evidenciar a apuração dos seguintes resultados:

- ❑ Resultado Operacional Bruto (Lucro Bruto/Prejuízo Bruto)
- ❑ Resultado Operacional Líquido (Lucro Operacional/Prejuízo Operacional)
- ❑ Resultado do Exercício (Lucro Líquido/Prejuízo Líquido)

NOTA: No Capítulo 13, estudaremos mais detalhadamente sobre a Demonstração do Resultado do Exercício. Neste capítulo, resolveremos exercícios referentes a esse assunto (os três próximos exercícios resolvidos).

EXERCÍCIO RESOLVIDO 13: A Cia. Comercial LY apurou, em seus livros e registros contábeis, as seguintes informações referentes ao exercício social encerrado em 31/12/X0:

Vendas de Mercadorias	\$ 76.000
Vendas Anuladas	\$ 7.000
Juros Ativos	\$ 4.300
Receita de Equivalência Patrimonial	\$ 5.700
Propaganda e Publicidade	\$ 500
Juros Passivos	\$ 2.000
Salários	\$ 11.600
Aluguéis	\$ 4.800
Aluguéis Ativos	\$ 6.000
Despesas Gerais	\$ 8.000
Custo das Mercadorias Vendidas	\$ 15.800
ICMS sobre Vendas	\$ 9.000
Receita na Venda de Imobilizado	\$ 14.000
Custo do Imobilizado Vendido	\$ 18.000
Despesa c/Provisão p/Devedores Duvidosos	\$ 1.700
Receita de Dividendos	\$ 1.000
Comissões sobre Vendas	\$ 4.000
Variações Monetárias Passivas	\$ 1.200
Depreciação	\$ 2.400

Assim, responda:

1) Qual o valor da RECEITA BRUTA?

(SOLUÇÃO)

$RB = \text{Vendas Brutas} = \$ 76.000$

2) Qual o valor da RECEITA LÍQUIDA?

(SOLUÇÃO)

$RL = \text{Vendas Líquidas} = \text{Vendas Brutas} - \text{Deduções}$

Vendas Brutas \$ 76.000

Vendas Anuladas (\$ 7.000)

ICMS s/Vendas (\$ 9.000)

Vendas Líquidas \$ 60.000

3) Qual o valor do RESULTADO OPERACIONAL BRUTO?

(SOLUÇÃO)

O RESULTADO OPERACIONAL BRUTO de uma empresa comercial é exclusivamente aquele obtido na venda das mercadorias, ou seja, é a diferença entre o preço líquido de vendas (Vendas Líquidas \rightarrow VL) e o preço de custo (Custo das Mercadorias Vendidas \rightarrow CMV). Se tal resultado for lucro, será chamado de LUCRO OPERACIONAL BRUTO (ou LUCRO BRUTO \rightarrow LB). Caso contrário, será chamado de PREJUÍZO OPERACIONAL BRUTO (ou PREJUÍZO BRUTO \rightarrow PB). Assim:

$LB = VL - CMV \rightarrow LB = \$ 60.000 - \$ 15.800 = \$ 44.200$

4) Qual o valor das DESPESAS COMERCIAIS?

(SOLUÇÃO)

Propaganda e Publicidade \$ 500

Desp. c/Prov. p/Dev. Duv. \$ 1.700

Comissões s/Vendas \$ 4.000

Despesas Comerciais \$ 6.200

5) Qual o valor das DESPESAS FINANCEIRAS?

(SOLUÇÃO)

Juros Passivos \$ 2.000

Variações Monetárias Passivas \$ 1.200

Despesas Financeiras \$ 3.200

6) Qual o valor das DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS?

(SOLUÇÃO)

As DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS correspondem à diferença entre as Despesas Financeiras e as Receitas Financeiras. Assim:

Despesas Financeiras	\$ 3.200
Juros Ativos	(\$ 4.300)
Despesas Financeiras Líquidas	(\$ 1.100) → Rec. Fin. Líq. = \$ 1.100

Dado que o valor das Receitas Financeiras prevaleceu sobre o valor das Despesas Financeiras, temos um caso de Receitas Financeiras Líquidas, ao invés de Despesas Financeiras Líquidas.

7) Qual o valor das DESPESAS ADMINISTRATIVAS?

(SOLUÇÃO)

Salários	\$ 11.600
Aluguéis	\$ 4.800
Despesas Gerais	\$ 8.000
Depreciação	\$ 2.400
Despesas Administrativas	\$ 26.800

8) Qual o valor das Receitas Operacionais Acessórias?

(SOLUÇÃO)

As Receitas Operacionais Principais correspondem às VENDAS. Desta forma, o valor das ROP (Receitas Operacionais Acessórias) corresponde à soma das Receitas Financeiras com as Outras Receitas Operacionais. Assim:

Juros Ativos	\$ 4.300
Receita de Equív. Patrimonial	\$ 5.700
Aluguéis Ativos	\$ 6.000
Receita de Dividendos	\$ 1.000
ROP	\$ 17.000

9) Qual o valor das DOP (Despesas Operacionais)?

(SOLUÇÃO)

DOP = Despesas Comerciais + Despesas Financeiras + Despesas Administ.

Despesas Comerciais \$ 6.200

Despesas Financeiras \$ 3.200

Despesas Administrativas \$ 26.800

DOP \$ 36.200

Além das Despesas Comerciais, Despesas Financeiras e Despesas Administrativas, poderia haver Outras Despesas Operacionais. Neste caso, estas também seriam somadas.

10) Qual o valor do RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO?

(SOLUÇÃO)

Caso o RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO seja positivo, equivalerá a Lucro Operacional Líquido (ou Lucro Operacional → LOP). Caso seja negativo, equivalerá a Prejuízo Operacional Líquido (ou Prejuízo Operacional → POP). Assim:

LOP = LB + ROP – DOP, onde:

LB → Lucro Bruto

ROP → Receitas Operacionais Acessórias

DOP → Despesas Operacionais

LOP = \$ 44.200 + \$ 17.000 – \$ 36.200 = \$ 25.000

11) Qual o RESULTADO DO EXERCÍCIO?

(SOLUÇÃO)

O RESULTADO DO EXERCÍCIO da empresa poderá ser Lucro Líquido ou Prejuízo Líquido. Será o primeiro, se for positivo. Será o segundo, se for negativo. Assim:

REX = LOP + RÑOP – DÑOP

REX → Resultado do Exercício (Lucro ou Prejuízo Líquido)

LOP → Lucro Operacional Líquido

RÑOP → Receitas Não operacionais

DÑOP → Despesas Não operacionais

<i>Lucro Operacional</i>	\$ 25.000
<i>Receitas Não operacionais</i>	\$ 14.000
<i>Despesas Não operacionais</i>	(\$ 18.000)
<i>Resultado do Exercício</i>	\$ 21.000 → LUCRO LÍQUIDO

Neste último caso, se houvesse *Contribuição Social Sobre o Lucro, Imposto de Renda e Participações Sobre os Lucros*, tais itens seriam subtraídos para o cálculo do Lucro Líquido. Veremos isso detalhadamente no Capítulo 13.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 14: Ao longo de um período, foram obtidas as seguintes informações na Empresa Silvestre S/C Ltda.:

Receitas de Serviços	\$ 32.000
Receitas de Aluguéis	\$ 4.000
ISS	\$ 1.500
Custo dos Serviços Prestados	\$ 8.300
Despesas Comerciais	\$ 1.700
Despesas Financeiras	\$ 2.100
Despesas Administrativas	\$ 9.000

Assim, responda:

1) Qual o valor da RECEITA BRUTA?

(SOLUÇÃO)

A RECEITA BRUTA de uma empresa prestadora de serviços equivale às Receitas de Serviços (ou VENDAS BRUTAS DE SERVIÇOS), que no caso é igual a \$ 32.000.

2) Qual o valor da RECEITA LÍQUIDA?

(SOLUÇÃO)

A RECEITA LÍQUIDA, no caso de uma empresa prestadora de serviços, corresponde às VENDAS LÍQUIDAS DE SERVIÇOS. Assim:

$$VL = VB - \text{Deduções} \rightarrow VL = \$ 32.000 - \$ 1.500 = \$ 30.500$$

3) Qual o valor do RESULTADO OPERACIONAL BRUTO?

(SOLUÇÃO)

O RESULTADO OPERACIONAL BRUTO poderá ser **LB** (Lucro Bruto) ou **PB** (Prejuízo Bruto). No caso, será o primeiro, isto é, será igual à diferença entre **VL** (Vendas Líquidas de Serviços) e o **CSP** (Custo dos Serviços Prestados). Assim:

$$LB = VL - CSP \rightarrow LB = \$ 30.500 - \$ 8.300 = \$ 22.200$$

4) Qual o valor do RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO?

(SOLUÇÃO)

O RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO poderá ser **LOP** (Lucro Operacional) ou **POP** (Prejuízo Operacional). No caso, será o primeiro. Assim:

LOP = LB + ROP – DOP, onde:

ROP = Receitas Operacionais Acessórias (todas as receitas operacionais, exceto as **Receitas de Serviços**, pois estas são principais – Atividade principal). No exercício dado corresponde às Receitas de Aluguéis, isto é, \$ 4.000.

$$DOP = Despesas Operacionais = \$ 1.700 + \$ 2.100 + \$ 9.000 = \$ 12.800$$

$$LOP = \$ 22.200 + \$ 4.000 - \$ 12.800 = \$ 13.400$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 15: A empresa SIMPAC Comércio e Indústria Ltda., ao longo do exercício de X1, apurou os seguintes valores em seus livros e registros contábeis:

	\$
Vendas de Mercadorias	16.000
Vendas de Produtos	61.000
Vendas de Serviços	12.000
ICMS s/ Vendas	15.000
ISS	1.000
PIS e Cofins	2.000
IPI Faturado	10.000
Custo das Mercadorias Vendidas	9.000
Custo dos Produtos Vendidos	23.000
Custo dos Serviços Prestados	4.000
Despesas Comerciais	8.000
Despesas Financeiras	6.000

Receitas Financeiras	2.000
Despesas Administrativas	18.000
Receita de Aluguéis	5.000
Receita na Venda de Imobilizado	7.000
Custo do Imobilizado Vendido	5.000
Provisão para Imposto de Renda (Despesa)	1.500
Provisão para Contribuição Social (Despesa)	1.100
Participação de Empregados nos Lucros	500
Participação de Administradores nos Lucros	400

Desta forma, determine:

1) O valor da RECEITA BRUTA.

(SOLUÇÃO)

A RECEITA BRUTA de uma empresa que vende mercadorias, produtos e serviços é igual ao somatório das receitas nas vendas dos três, ou seja:

$$RB = \$ 16.000 + \$ 61.000 + \$ 12.000 = \$ 89.000$$

2) O valor da RECEITA LÍQUIDA.

(SOLUÇÃO)

$$RL = RB - ICMS - ISS - PIS - Cofins$$

$$RL = \$ 89.000 - \$ 15.000 - \$ 1.000 - \$ 2.000 = \$ 71.000$$

Observemos que o IPI não é uma DEDUÇÃO da Receita Bruta, pois é um "imposto por fora" (não está embutido no valor da Receita Bruta)

3) O valor do RESULTADO OPERACIONAL BRUTO.

(SOLUÇÃO)

O RESULTADO OPERACIONAL BRUTO, no caso, será o Lucro Bruto. Na empresa em questão, tal lucro corresponde àquele obtido em suas atividades principais, isto é, vendas de mercadorias, produtos e serviços. Desta forma:

$$LB = RL - CMV - CPV - CSP$$

$$LB = \$ 71.000 - \$ 9.000 - \$ 23.000 - \$ 4.000 = \$ 35.000$$

4) O valor do RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO.

(SOLUÇÃO)

O RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO poderá corresponder a Lucro Operacional ou Prejuízo Operacional. No caso, será o primeiro. Assim:

$$LOP = LB + ROP - DOP$$

Receitas Financeiras	\$ 2.000
----------------------	----------

Receitas de Aluguéis	\$ 5.000
----------------------	----------

ROP	\$ 7.000 → Receitas Operacionais Acessórias
------------	--

Despesas Comerciais	\$ 8.000
---------------------	----------

Despesas Financeiras	\$ 6.000
----------------------	----------

Despesas Administrativas	\$ 18.000
--------------------------	-----------

DOP	\$ 32.000 → Despesas Operacionais
------------	--

$$LOP = \$ 35.000 + \$ 7.000 - \$ 32.000 = \$ 10.000$$

5) O valor do REXAIR (RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA).

(SOLUÇÃO)

$$REXAIR = LOP + R\acute{N}OP - D\acute{N}OP - PCS$$

R^áNOP: Receitas Não operacionais

D^áNOP: Despesas Não operacionais

$$REXAIR = \$ 10.000 + \$ 7.000 - \$ 5.000 - \$ 1.100 = \$ 10.900$$

6) O valor do REX (Resultado do Exercício).

(SOLUÇÃO)

O REX poderá ser LL (Lucro Líquido) ou PL (Prejuízo Líquido). No caso, será o primeiro. Assim:

$$LL = REXAIR - PIR - PEL$$

PIR: Provisão para Imposto de Renda (Despesa c/ Provisão p/ IR)

PEL: Participações Estatutárias sobre os Lucros (Lei nº 6.404/1976, art 187, VI)

$$LL = \$ 10.900 - \$ 1.500 - \$ 500 - \$ 400 = \$ 8.500$$

NOTA: A sequência na apuração de RESULTADOS sempre será:

LUCRO (ou PREJUÍZO) BRUTO



LUCRO (ou PREJUÍZO) OPERACIONAL



REXAIR



LUCRO (ou PREJUÍZO) LÍQUIDO

Exercícios de Fixação

1. Analise as afirmativas abaixo e marque a opção correta.

- Ao passo que as contas do ativo, passivo exigível e patrimônio líquido representam o patrimônio de uma entidade em determinado momento, as contas de despesas e receitas representam variações do patrimônio líquido.
- Quanto maior o total de receitas, maior será o lucro e, desta forma, maior será o patrimônio líquido.
- Se, ao longo de um período, o total de despesas ultrapassar o total de receitas, o rédito da empresa será prejuízo.
- RESULTADO positivo é o mesmo que LUCRO. RESULTADO negativo é o mesmo que PREJUÍZO.

Assim, estão corretas:

- a) apenas uma;
- b) apenas duas;
- c) apenas três;
- d) todas;
- e) nenhuma.

2. (Marinha) A entrada de recursos para o Ativo, proveniente de prestação de serviços, vendas ou juros, significa:

- a) uma despesa;
- b) um superávit;
- c) uma receita;
- d) um lucro;
- e) um resultado.

3. Compreendem todos os gastos com a comercialização e distribuição das mercadorias ou produtos:

- a) Despesas Financeiras;
- b) Despesas Administrativas;
- c) Outras Despesas Operacionais;
- d) Despesas Gerais;
- e) Despesas Comerciais.

4. É conta representativa de Despesa Comercial:

- a) Despesas de Depreciação;
- b) Juros Passivos;
- c) Propaganda e Publicidade;
- d) Salários (administração);
- e) Descontos Concedidos.

5. Não é conta de resultado:
- Juros Passivos;
 - Juros a Vencer;
 - Variações Monetárias Passivas;
 - Salários;
 - Amortização.
6. (Marinha) O Ativo de uma empresa era de \$ 550.000 e o Passivo de \$ 340.000. Após certo período, a empresa registrou um prejuízo em suas atividades de \$ 70.000. Sendo assim, sua situação líquida passaria a ser de:
- \$ 140.000;
 - \$ 280.000;
 - \$ 410.000;
 - \$ 480.000;
 - \$ 620.000.
7. Numa empresa comercial, representa Receita Bruta:
- Aluguéis Ativos;
 - Juros Ativos;
 - Vendas;
 - Reversão de Provisões;
 - Receita de Equivalência Patrimonial.
8. Marque a opção que indica afirmativa incorreta.
- "Aluguéis Passivos" (ou Aluguéis) é o mesmo que "Despesas de Aluguéis".
 - "Aluguéis Ativos" é o mesmo que "Receita de Aluguéis".
 - "Salários a Pagar" é conta patrimonial pertencente ao grupo do passivo.
 - "Salários" é conta de resultado do grupo de despesas administrativas.
 - "Comissões sobre Vendas" é uma conta representativa de uma dedução da receita bruta de vendas.
9. (Marinha) O princípio da competência leva em consideração:
- o fluxo monetário;
 - o recebimento da receita;
 - a data do fato gerador das despesas e receitas;
 - o pagamento da despesa;
 - a gestão.
10. Considerando os dados abaixo, marque a opção que indica o valor do Resultado Operacional Bruto.
- | | |
|--------------------------------|-----------|
| Vendas de Mercadorias | \$ 32.000 |
| Abatimentos sobre Vendas | \$ 4.000 |
| Comissões sobre Vendas | \$ 3.000 |
| Custo das Mercadorias Vendidas | \$ 11.000 |
| Despesas Administrativas | \$ 7.000 |
| Impostos sobre Vendas | \$ 5.000 |

- a) \$ 12.000;
- b) \$ 9.000;
- c) \$ 8.000;
- d) \$ 2.000;
- e) \$ 3.000.

11. Com relação à questão anterior, o Resultado Operacional Líquido foi de:

- a) \$ 12.000;
- b) \$ 9.000;
- c) \$ 8.000;
- d) \$ 2.000;
- e) \$ 3.000.

12. Marque a opção incorreta.

- a) Se os salários de janeiro serão pagos em fevereiro, para o regime de caixa, a despesa de salários está em fevereiro, e, para o regime de competência, a despesa de salários está em janeiro, apesar do não pagamento.
- b) O aumento do ativo caracteriza uma receita.
- c) Uma receita ganha e não recebida aumenta o resultado e o valor do ativo.
- d) Uma receita não ganha e recebida, para o regime de competência, não é considerada uma conta de resultado.
- e) Uma despesa paga e incorrida gera uma redução no ativo e no resultado.

13. (Técnico da Receita Federal/Esaf) A Empresa Comercial Irmãos e Irmãos teve o seguinte fluxo de liquidações de Receitas e Despesas:

Despesas relativas a dezembro de 88 pagas em dezembro de 88	\$ 45.000
Despesas relativas a janeiro de 89 pagas em dezembro de 88	\$ 54.000
Despesas relativas a dezembro de 88 pagas em janeiro de 89	\$ 36.000
Receitas relativas a dezembro de 88 recebidas em janeiro de 89	\$ 27.000
Receitas relativas a janeiro de 89 recebidas em dezembro de 88	\$ 63.000
Receitas relativas a dezembro de 88 recebidas em dezembro de 88	\$ 51.000

Com base nas informações acima, pode-se dizer que a empresa obteve, respectivamente, pelo Regime de Caixa e pelo Regime de Competência, os seguintes resultados em 1988:

- a) Prejuízo de \$ 3.000 e Lucro de \$ 6.000;
- b) Lucro de \$ 15.000 e Prejuízo de \$ 3.000;
- c) Lucro de \$ 6.000 e Prejuízo de \$ 3.000;
- d) Lucro de \$ 15.000 e Lucro de \$ 15.000;
- e) Prejuízo de \$ 3.000 e Lucro de \$ 15.000.

14. Marque a opção incorreta.

- a) Se uma empresa sempre paga os salários dos funcionários no mês seguinte, dizemos que, no ato da apropriação, a despesa foi incorrida e não paga.
- b) Se o aluguel do mês seguinte é pago no mês anterior, dizemos que, no mês do pagamento, a despesa foi paga e não incorrida.
- c) Se o aluguel de um mês é pago no próprio mês, dizemos que a despesa foi paga e incorrida.
- d) Receita ganha é o mesmo que receita recebida. Porém, despesa incorrida não é o mesmo que despesa paga.
- e) As vendas a prazo representam receitas ganhas e não recebidas, ao passo que as vendas à vista representam receitas ganhas e recebidas.

15. Não representa despesa financeira a conta:

- a) Variações Monetárias Passivas;
- b) Juros Passivos;
- c) Descontos Incondicionais Concedidos;
- d) Descontos Condicionais Concedidos;
- e) Correção Prefixada Passiva.

16. Não representa despesa administrativa a conta:

- a) Despesa de Equivalência Patrimonial;
- b) Salários;
- c) Depreciação;
- d) Honorários da Diretoria;
- e) Encargos Sociais.

17. Se, num determinado período, uma despesa é incorrida e não paga:

- a) pelo regime de competência, não é considerada despesa do período;
- b) pelo regime de caixa, é considerada despesa do período;
- c) é equivalente a uma despesa antecipada;
- d) aumenta o passivo exigível;
- e) não altera o resultado do período.

18. Representa uma despesa antecipada a conta:

- a) Despesas Pré-operacionais;
- b) Aluguéis a Vencer;
- c) Aluguéis a Pagar;
- d) Aluguéis Passivos;
- e) Pesquisas e Desenvolvimento de Produtos.

Enunciado comum às questões de número 19 a 28:

Ao longo do exercício social de XI, a Cia. Comercial ROSAS incorreu nas seguintes despesas e receitas:

	\$
Receitas de Vendas de Mercadorias	87.000
Receitas de Aluguéis	5.000
Receitas de Juros	3.000
Receita na Venda de Imobilizado	11.000
Custo das Mercadorias Vendidas	17.000
Custo do Imobilizado Vendido	16.000
Salários	18.000
Despesas de Juros	6.000
Comissões sobre Vendas	4.000
Impostos e Contribuições s/Vendas	12.000
Despesas c/Provisão p/Devedores Duvidosos	1.000
Despesas Gerais na Administração	9.800
Variações Monetárias Passivas	1.500
Descontos Financeiros Concedidos	2.500
Descontos Comerciais Concedidos	8.000
Encargos Sociais	1.200

19. O valor da RECEITA OPERACIONAL BRUTA é de:

- a) \$ 92.000;
- b) \$ 87.000;
- c) \$ 90.000;
- d) \$ 95.000;
- e) \$ 106.000.

20. O valor da RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA é de:

- a) \$ 75.000;
- b) \$ 67.000;
- c) \$ 87.000;
- d) \$ 92.000;
- e) \$ 83.000.

21. O valor do RESULTADO OPERACIONAL BRUTO é de:

- a) \$ 10.000;
- b) \$ 20.000;
- c) \$ 30.000;
- d) \$ 40.000;
- e) \$ 50.000.

22. O valor das DESPESAS COMERCIAIS é de:

- a) \$ 3.000;
- b) \$ 4.000;
- c) \$ 5.000;
- d) \$ 6.000;
- e) \$ 7.000.

23. O valor das DESPESAS FINANCEIRAS é de:

- a) \$ 10.000;
- b) \$ 11.000;
- c) \$ 12.000;
- d) \$ 13.000;
- e) \$ 14.000.

24. O valor das DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS é de:

- a) \$ 4.000;
- b) \$ 5.000;
- c) \$ 6.000;
- d) \$ 7.000;
- e) \$ 8.000.

25. O valor das DESPESAS ADMINISTRATIVAS é de:

- a) \$ 29.000;
- b) \$ 30.000;
- c) \$ 31.000;
- d) \$ 32.000;
- e) \$ 33.000.

26. O valor das DESPESAS OPERACIONAIS é de:

- a) \$ 41.000;
- b) \$ 42.000;
- c) \$ 43.000;
- d) \$ 44.000;
- e) \$ 45.000.

27. O valor do RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO é de:

- a) \$ 10.000;
- b) \$ 11.000;
- c) \$ 12.000;
- d) \$ 13.000;
- e) \$ 14.000.

28. O valor do RESULTADO DO EXERCÍCIO é de:

- a) \$ 8.000;
- b) \$ 9.000;
- c) \$ 10.000;
- d) \$ 11.000;
- e) \$ 12.000.

29. Representa receita não operacional:

- a) receita de aluguéis;
- b) receita de juros;
- c) receita na venda de bem de uso;
- d) receita na venda de serviços;
- e) reversão de provisões.

30. Em relação às contas de resultado, e considerando o regime de competência, é incorreto afirmar:

- a) Uma despesa paga e não incorrida não altera a situação líquida patrimonial.
- b) Uma despesa incorrida e não paga representa uma redução da situação líquida e um aumento do capital de terceiros.
- c) Uma despesa incorrida e paga representa uma redução do ativo e, ao mesmo tempo, uma redução do capital próprio.
- d) Uma receita ganha e não recebida gera a mesma variação na situação líquida patrimonial que uma receita ganha e recebida.
- e) Uma receita não ganha é o mesmo que não recebida.

31. Despesa incorrida é equivalente a:

- a) Despesa a vencer;
- b) Despesa apropriada;
- c) Despesa antecipada;
- d) Despesa paga;
- e) Despesa a apropriar.

32. Sejam os seguintes resultados:

I. Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda

II. Lucro Bruto

III. Lucro Líquido

IV. Lucro Operacional

Desta forma, marque a opção que indica a sequência correta.

- a) I, II, III, IV.
- b) II, III, I, IV.
- c) II, IV, I, III.
- d) II, III, IV, I.
- e) IV, I, II, III.

33. Sendo o valor do Lucro Operacional de uma empresa igual a \$ 12.000, o valor das Despesas Operacionais igual a \$ 2.000 e o valor das Receitas Operacionais Acessórias igual a \$ 1.000, pode-se afirmar que o Lucro Bruto vale:

- a) \$ 13.000;
- b) \$ 14.000;
- c) \$ 11.000;
- d) \$ 12.000;
- e) \$ 10.000.

34. Aluguéis Ativos a Vencer:

- a) é o mesmo que Receita Antecipada de Aluguéis;
- b) não é conta patrimonial;
- c) representa receita ganha e não recebida;
- d) é o mesmo que Aluguéis a Vencer;
- e) é conta de resultado.

35. Receita ganha e não recebida:

- a) Receita antecipada de aluguéis;
- b) Vendas a prazo;
- c) Receitas de serviços a vencer;
- d) Adiantamentos de clientes;
- e) Adiantamentos a fornecedores.

36. Quando o fato gerador de uma receita ocorre, dizemos que ela foi:

- a) recebida ou realizada;
- b) ganha ou realizada;
- c) ganha ou recebida;
- d) realizada ou recebida;
- e) encerrada ou ganha.

37. Quando o fato gerador de uma despesa ocorre, dizemos que ela foi:

- a) paga ou incorrida;
- b) ganha ou incorrida;
- c) incorrida;
- d) encerrada ou paga;
- e) transcorrida ou paga.

38. Sejam os valores:

– Receita Operacional Bruta	\$ 40.000
– ICMS s/Vendas	\$ 5.400
– PIS s/Faturamento	\$ 195
– Cofins s/Faturamento	\$ 900
– Comissões s/Vendas	\$ 1.000
– Devoluções de Vendas	\$ 10.000
– Custo das Mercadorias Vendidas	\$ 11.000
– Descontos Financeiros Concedidos	\$ 2.000
– Descontos Comerciais Concedidos	\$ 4.000

44. Considerando o regime de competência, o total das despesas vale:

- a) \$ 11.000;
- b) \$ 13.000;
- c) \$ 7.000;
- d) \$ 6.000;
- e) \$ 10.000.

45. Considerando o regime de caixa, o resultado vale:

- a) \$ 29.000 lucro;
- b) \$ 22.000 lucro;
- c) \$ 7.000 prejuízo;
- d) \$ 3.000 prejuízo;
- e) \$ 27.000 lucro.

46. Considerando o regime de competência, o resultado vale:

- a) \$ 29.000 lucro;
- b) \$ 22.000 lucro;
- c) \$ 7.000 prejuízo;
- d) \$ 3.000 prejuízo;
- e) \$ 27.000 lucro.

47. Numa sociedade anônima, ocorreram os seguintes fatos, ao longo de um período:

- vendas de mercadorias à vista no valor de \$ 34.000, ao custo de \$ 19.000;
- vendas de mercadorias a prazo no valor de \$ 26.000, ao custo de \$ 12.000;
- recebimento de clientes no valor de \$ 14.000 para entrega futura de mercadorias;
- despesas pagas e incorridas no valor de \$ 9.000;
- despesas pagas e não incorridas no valor de \$ 5.000;
- despesas incorridas e não pagas no valor de \$ 11.000.

Assim, o RESULTADO da empresa foi:

- a) um lucro de \$ 9.000;
- b) um lucro de \$ 23.000;
- c) um lucro de \$ 18.000;
- d) um lucro de \$ 4.000;
- e) um lucro de \$ 20.000.

48. Com relação à questão anterior, pode-se dizer que o Ativo Circulante aumentou em:

- a) \$ 34.000;
- b) \$ 9.000;
- c) \$ 23.000;
- d) \$ 18.000;
- e) \$ 20.000.

49. A empresa Futura Ltda., cujo exercício social coincide com o ano-calendário, foi constituída em 17 de setembro de X0, adotando em sua escrituração contábil, até dezembro do mesmo ano, o regime de caixa. Em dezembro, mediante a legislação do imposto de renda, a empresa descobriu que deveria, desde o início, ter adotado o regime de competência. O lucro do exercício de X0 já estava contabilizado sob a ótica do regime de caixa, considerando os seguintes elementos:

Recebimento de \$ 48.000 por serviços a prestar de 1º de outubro de X0 a 31 de janeiro de X1.

Prestação de serviços, em novembro de X0, no valor de \$ 15.000, a ser recebido em três parcelas iguais a \$ 5.000, sendo a primeira em 5 de dezembro e as restantes a cada 30 dias.

Contrato de seguros contra incêndio para cobertura a partir de 1º de outubro de X0 até o final de setembro de X1, sendo que o prêmio a ser pago à seguradora, no valor total de \$ 6.000, será pago em cinco prestações mensais iguais, sendo a primeira em 1º de novembro de X0 e as restantes no início de cada mês.

Salários correspondentes aos meses de setembro a dezembro de X0 no total de \$ 7.000, faltando pagar apenas o mês de dezembro no valor de \$ 2.000.

Impostos e taxas municipais e estaduais no valor de \$ 1.300, já vencidos, mas ainda não pagos.

Assim, ao fazer os ajustes no resultado para o regime de competência, o resultado apurado pelo regime de caixa foi:

- a) reduzido em \$ 4.400;
- b) aumentado em \$ 4.400;
- c) reduzido em \$ 5.400;
- d) aumentado em \$ 5.400;
- e) reduzido em \$ 5.300.

50. Marque a opção que indica apenas contas de resultado.

- a) Juros a Vencer/Juros Ativos.
- b) Aluguéis/Aluguéis a Pagar.
- c) Seguros Pagos Antecipadamente/Prêmios de Seguros.
- d) Vendas/Receitas Recebidas Antecipadamente.
- e) Encargos Sociais/ICMS sobre Vendas.

51. Dada a relação abaixo, apure o total das Despesas Comerciais:

	\$
Aluguéis.....	3.000
Salários	26.700
Salários de Vendedores.....	8.300
Juros Passivos	2.000
Depreciação.....	1.000
Despesas c/Devedores Duvidosos	3.400
Comissões s/Vendas	1.100
Seguros	4.000
Honorários da Diretoria.....	6.000
Abatimentos sobre Vendas	2.400

- a) \$ 12.800;
- b) \$ 13.800;
- c) \$ 16.800;
- d) \$ 18.800;
- e) \$ 45.500.

52. Ao final do exercício social encerrado em 31/12/X1, apuraram-se os seguintes elementos na Empresa Exel Ltda.:

- Recebimento de \$ 40.000, em julho de X1, por serviços a prestar de 01/08/X1 a 31/03/X2.
- Serviços prestados em X1 para recebimento em X2, no valor de \$ 7.000.
- Despesas administrativas incorridas e pagas em X1 no valor de \$ 6.000.
- Custos dos serviços prestados em X1 no valor de \$ 8.000.

- Despesas financeiras incorridas e pagas no exercício no valor de \$ 2.000.
- Seguros pagos em X1 no valor de \$ 4.800, cujo período de cobertura é de 12 meses, a contar de 01/03/X1.
- Foram pagos salários de X1 no valor de \$ 5.000, sendo que os salários de dezembro de X1 no valor de \$ 1.000 só serão pagos em janeiro de X2.

O lucro líquido do exercício de X1, considerando-se as hipóteses de adoção dos regimes de competência e de caixa, foi, respectivamente, de:

- a) \$ 6.000 e \$ 14.200;
- b) \$ 7.000 e \$ 15.200;
- c) \$ 5.000 e \$ 12.000;
- d) \$ 6.000 e \$ 12.000;
- e) \$ 9.000 e \$ 15.200.

53. Em julho de 1999, a Comercial Dutra Ltda. realizou as seguintes operações:

- Vendeu mercadorias por \$ 60.000 ao custo de \$ 36.000, 20% recebidos à vista e o restante com a emissão de uma duplicata para outubro de 99.
- Pagou antecipadamente o aluguel de agosto de 99 no valor de \$ 8.000.
- Pagou despesas do mês no valor de \$ 5.000.
- Pagou despesas de junho de 1999 no valor de \$ 3.000.
- Recebeu antecipadamente de um cliente \$ 15.000 para uma entrega de mercadorias em setembro de 1999.

O resultado de julho, considerando o regime de competência, foi de:

- a) \$ 19.000;
- b) \$ 11.000;
- c) \$ 16.000;
- d) \$ 26.000;
- e) \$ 31.000.

54. Considerando a questão anterior, e supondo que a empresa contabilizasse suas operações pelo regime de caixa, o resultado de julho de 1999 seria de:

- a) (\$ 25.000);
- b) (\$ 21.000);
- c) (\$ 22.000);
- d) (\$ 23.000);
- e) (\$ 24.000).

55. Sejam os seguintes fatos:

- Receitas recebidas e não ganhas.....\$ 23.000
- Receitas ganhas e não recebidas.....\$ 11.000
- Receitas ganhas e recebidas.....\$ 19.000
- Despesas pagas e incorridas.....\$ 30.000
- Despesas pagas e não incorridas.....\$ 7.000
- Despesas incorridas e não pagas.....\$ 12.000

O crédito é de:

- a) \$ 12.000;
- b) \$ 11.000;
- c) (\$ 19.000);
- d) (\$ 12.000);
- e) \$ 4.000.

56. (Analista de Comércio Exterior/Esaf) O Chefe pediu ao Contador uma conciliação dos resultados do mês de março para saber se a firma andava com os pagamentos em dia. Na conciliação, o Contador apurou que havia:

- juros de fevereiro, pagos em março, no valor de R\$ 1.000,00;
- aluguel de março ainda não pago, no valor de R\$ 2.000,00;
- conta relativa ao consumo de energia elétrica em março, paga no mesmo mês, no valor de R\$ 3.000,00;
- aluguel relativo ao mês de abril, já pago antecipadamente no mês de março, no valor de R\$ 4.000,00;
- Juros ganhos no mês de março, mas ainda não recebidos, no valor de R\$ 4.000,00;
- receitas recebidas em março, por serviços que só serão realizados no mês de abril, no valor de R\$ 3.000,00;
- juros relativos ao mês de março, recebidos no próprio mês, R\$ 2.000; e
- comissões ganhas em fevereiro, mas recebidas no mês de março, R\$ 1.000.

O Contador fez o trabalho e informou ao Chefe que, de acordo com o Princípio Contábil da Competência, o resultado apurado no mês de março foi:

- a) um prejuízo de R\$ 2.000,00;
- b) um prejuízo de R\$ 1.000,00;
- c) um resultado nulo ou igual a zero;
- d) um lucro de R\$ 1.000,00;
- e) um lucro de R\$ 2.000,00.

57. (Controladoria Geral do Município/RJ/FJG) O ajuste, pela variação cambial, do saldo de uma conta de obrigação terá registrado a contrapartida do lançamento como:

- a) Despesa do Exercício – Encargos Financeiros;
- b) Receita do Exercício;
- c) Reserva de Correção Cambial;
- d) Reserva Cambial – Encargos Financeiros;
- e) Ativo Realizável a Longo Prazo.

58. Representa um crédito da empresa a conta:

- a) Juros Ativos;
- b) Juros a Transcorrer;
- c) Juros a Receber;
- d) Juros Recebidos Antecipadamente;
- e) Juros a Pagar.

59. A empresa TERC S/A, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, pagou, em 31/5/1998, o prêmio correspondente a uma apólice de seguro contra incêndio de suas instalações para vigor no período de 01/6/1998 a 31/5/1999. O valor pago de R\$ 36.000,00 foi contabilizado como despesa operacional do exercício de 1998. Observando o princípio contábil da competência, o lançamento de ajuste, feito em 31/12/1998, provocou, nos resultados de 1998 e 1999, respectivamente:

- a) redução de R\$ 21.000 e aumento de R\$ 15.000;
- b) aumento de R\$ 21.000 e redução de R\$ 15.000;
- c) aumento de R\$ 15.000 e redução de R\$ 21.000;
- d) redução de R\$ 15.000 e aumento de R\$ 15.000;
- e) aumento de R\$ 15.000 e redução de R\$ 15.000.

60. No balanço patrimonial de uma empresa figuravam, entre outras, as seguintes contas: Prêmios de Seguros a Vencer = \$ 11.500; Impostos a Recolher = \$ 4.000; Receitas Recebidas Antecipadamente = \$ 8.500. Se a empresa usasse na sua escrituração o regime de caixa, o lucro líquido apurado no exercício seria:

- a) majorado em \$ 16.000;
- b) reduzido em \$ 1.000;
- c) reduzido em \$ 7.000;
- d) majorado em \$ 7.000;
- e) majorado em \$ 1.000.

61. Com relação a uma receita ganha e não recebida, é incorreto afirmar que:

- a) aumenta o Capital Próprio;
- b) não altera o Capital de Terceiros;
- c) aumenta o Patrimônio Bruto;
- d) não altera o Rédito;
- e) não altera as Disponibilidades.

62. Não é apropriada diretamente ao resultado a conta:

- a) Custo das Mercadorias Vendidas;
- b) Custo dos Produtos Vendidos;
- c) Custo de Produção;
- d) Custo dos Serviços Vendidos;
- e) Despesas Não operacionais.

63. A Indústria Boas Novas, cujo exercício social se estendeu de 01/06/X1 a 31/05/X2, contratou um seguro de suas instalações nas seguintes condições:

Risco coberto	\$800.000
Valor do prêmio	\$ 18.000
Data do pagamento	01/03/X1
Período de cobertura	01/09/X1 a 31/08/X2

O saldo da conta Seguros a Vencer no balanço patrimonial de 31/05/X2 foi de:

- a) \$ 13.500;
- b) \$ 4.500;
- c) \$ 6.000;
- d) \$ 12.000;
- e) \$ 3.000.

64. Ao fim do exercício encerrado em 31/12/X1, apuraram-se os seguintes fatos:

– Receita de serviços prestados recebidas durante o exercício	74.000
– Receita de serviços recebidas antecipadamente	32.000
– Receita de serviços prestados a receber no exercício seguinte	9.000
– Despesas gerais incorridas e pagas durante o exercício	21.000
– Despesas pagas antecipadamente	5.000
– Custos dos serviços prestados	17.000
– Apropriação de salários de dez. de X1 a pagar em jan. de X2	15.000

Assim, em vista das informações dadas, o valor do lucro líquido do exercício, considerando-se a adoção do regime de competência, foi de:

- a) 63.000;
- b) 41.000;
- c) 25.000;
- d) 30.000;
- e) 45.000.

65. Com relação à questão anterior, supondo a adoção do regime de caixa, o resultado do exercício seria de:

- a) 63.000;
- b) 41.000;
- c) 25.000;
- d) 30.000;
- e) 45.000.

66. Seja a relação:

Seguros a Vencer

Aluguéis Ativos a Vencer

Salários

Vendas

Juros Passivos

Seguros

Aluguéis

Assim, marque a opção correta.

- a) Há três receitas ganhas e não recebidas.
- b) Há uma despesa paga e não incorrida.
- c) Há duas receitas não ganhas e recebidas.
- d) Há quatro receitas ganhas.
- e) Há três despesas incorridas.

67. A conta "Vendas" representa:

- a) Uma receita ganha e recebida;
- b) Uma receita recebida e não ganha;
- c) Uma receita ganha e não recebida;
- d) Uma receita realizada e recebida;
- e) Uma receita ganha.

68. Sejam os valores:

	\$
ICMS sobre Vendas	12.000
Comissões sobre Vendas	8.000
Abatimentos sobre Vendas	4.000
Frete sobre Vendas	2.000
Descontos Incondicionais Concedidos	5.000
Descontos Condicionais Concedidos	1.000
O total das Despesas Comerciais é de:	

- a) \$ 10.000;
- b) \$ 27.000;
- c) \$ 26.000;
- d) \$ 16.000;
- e) \$ 17.000.

69. Marque a opção incorreta.

- a) Receitas realizadas é o mesmo que receitas ganhas.
- b) No regime de caixa, não há sentido em se falar em despesas com provisões.
- c) As receitas de aluguéis, para uma empresa comercial, são receitas operacionais acessórias, ao passo que as receitas de vendas de mercadorias são receitas operacionais principais.
- d) A conta "Vendas" representa, necessariamente, receita ganha e recebida.
- e) O Capital Próprio é aumentado pelas receitas e diminuído pelas despesas

70. Sejam os valores:

Capital Social	17.000
Prejuízos Acumulados	5.000
Receitas	9.000
Receitas Antecipadas	7.000
Despesas	3.000
Despesas Antecipadas	1.000

Assim, com base nos dados acima, o valor da Situação Líquida é de:

- a) \$ 18.000;
- b) \$ 19.000;
- c) \$ 20.000;
- d) \$ 24.000;
- e) \$ 12.000.

71. A Comercial LDO Ltda., ao levantar sua riqueza segundo o regime de caixa, apurou um capital registrado e realizado no valor de \$ 63.000, débitos no valor de \$ 35.000, créditos no valor de \$ 38.000 e bens no valor de \$ 51.000. Além disso, foram apuradas \$ 1.200 de receitas recebidas e não ganhas, \$ 700 de receitas ganhas e não recebidas, \$ 400 de despesas pagas e não incorridas e \$ 900 de despesas incorridas e não pagas. Também há uma expectativa de perda com clientes na ordem de 2%, sendo o valor dos clientes \$ 15.000. Assim, se a empresa contabilizasse seu patrimônio, observando os princípios da Competência e da Prudência, o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados seria:

- a) credor de \$ 11.000;
- b) devedor de \$ 10.500;
- c) credor de \$ 10.500;
- d) devedor de \$ 10.300;
- e) credor de \$ 9.600.

72. (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) Determinada empresa contabiliza suas operações pelo regime de competência. Dessa forma, as despesas incorridas e não pagas dentro do exercício provocam:

- a) redução no Resultado e redução do Ativo;
- b) redução do Ativo e redução do Passivo;
- c) aumento do Passivo e aumento no Resultado;
- d) redução no Resultado e aumento do Passivo.

73. (IRB – Analista/Esaf) Na elaboração do balanço patrimonial da firma Osteorix S/A, por ocasião dos lançamentos de ajustes e de encerramento, foram cometidos os seguintes enganos:

1. ao registrar o inventário final, houve lançamento a maior no valor de R\$ 1.000,00;
2. os juros referentes ao exercício seguinte, no valor de R\$ 1.000,00, foram recebidos antecipadamente e lançados em regime de caixa;
3. os salários do período, no valor de R\$ 1.500,00, a serem pagos no exercício seguinte, também foram considerados como em regime de caixa.

Os enganos cometidos na Contabilidade ocasionaram, no exercício de 2005:

- a) R\$ 1.500,00 a mais na conta Resultado Líquido;
- b) R\$ 1.500,00 a mais na conta Despesas de Salários;
- c) R\$ 1.000,00 a mais na conta Custo das Mercadorias Vendidas;
- d) R\$ 1.000,00 a mais na conta Receitas Financeiras;
- e) R\$ 1.000,00 a menos na conta Resultado Bruto.

74. (Transpetro – Contador Júnior/Fundação Cesgranrio) A Cia. Copa do Mundo, que comercializa produtos esportivos, apresentou, em 31 dez. 2005, a seguinte demonstração de resultado:

DRE da Cia. Copa do Mundo (Em R\$)	
Receita de Vendas	43.000,00
CMV	(24.000,00)
Lucro Bruto	19.000,00
Despesas Operacionais	
■ Despesa de Vendas	(5.000,00)
■ Despesa Administrativa	(9.000,00)
■ Despesa Financeira	(2.000,00)
■ Receita Financeira	500,00
Lucro Operacional	3.500,00

Considerando-se que:

- as vendas mensais da empresa são realizadas 60% a prazo de 30 dias, e 40% à vista;
- as vendas de dezembro de 2005 alcançaram o total de R\$ 4.000,00;
- a última compra de mercadorias foi de R\$ 1.500,00 e somente será paga em 2 fev. 2006;
- 20% das despesas de vendas, 10% das despesas administrativas e 25% das despesas financeiras somente serão pagas no exercício de 2006;
- todos os demais dados foram recebidos ou pagos no exercício de 2005.

O lucro operacional da empresa, pelo regime de caixa, em reais, seria de:

- a) 1.100,00;
- b) 2.000,00;
- c) 3.500,00;
- d) 5.000,00;
- e) 6.000,00.

75. A Comercial FLOG Ltda. realizou os seguintes fatos no mês de março de 2000:

- Venda de mercadorias no valor de R\$ 48.000,00 ao custo de R\$ 22.000,00, sendo 20% do recebimento em março e o restante com emissão de duplicatas para julho.
- Recebimento de R\$ 9.400,00 de clientes para entrega de mercadorias no mês de maio de 2000.
- Recebimento de uma duplicata no valor de R\$ 1.200,00, referente a vendas a prazo efetuadas em janeiro.
- Pagamento dos alugueis de fevereiro no valor de R\$ 1.100,00.
- Despesas pagas em março e não incorridas no valor de R\$ 900,00
- Despesas pagas e incorridas em março no valor de R\$ 500,00.
- Despesas incorridas em março e não pagas no valor de R\$ 300,00.

Obs.: As mercadorias vendidas em março foram compradas em 9 de janeiro de 2000, sendo pagos 25% no ato da compra e o restante em mais três prestações mensais iguais a R\$ 5.500,00 cada, vencíveis nos seguintes dias: 9 de fevereiro, 9 de março e 9 de abril. Considerando exclusivamente as informações anteriores, pode-se afirmar que o resultado de março apurado pelo regime de competência excede aquele apurado pelo regime de caixa em:

- a) R\$ 13.000,00;
- b) R\$ 14.000,00;
- c) R\$ 15.000,00;
- d) R\$ 16.000,00;
- e) R\$ 17.000,00.

76. (Analista de Finanças e Controle – CGU/ Esaf) Ao longo da existência de uma entidade, vários fatos podem acontecer e que refletem no patrimônio desta forma positiva ou negativa. Em relação aos fatos contábeis e suas respectivas variações no patrimônio, julgue os itens que se seguem e marque a opção incorreta.

- a) A Insubsistência Passiva acontece quando algo que deixou de existir provocou efeito negativo no patrimônio da entidade.
- b) Quando ocorre uma Superveniência Passiva, a Situação Líquida diminui.
- c) As Superveniências provocam sempre um aumento do passivo ou do ativo.
- d) O desaparecimento de um bem é um exemplo de Insubsistência do Passivo.
- e) Toda Insubsistência do Passivo é uma Insubsistência Ativa.

CONTAS

1. CONCEITO DE CONTA

CONTA é o nome representativo de um elemento patrimonial (bem, direito, obrigação ou PL) ou de uma variação patrimonial (despesa ou receita).

2. TIPOS DE CONTAS

2.1. Contas Patrimoniais

São utilizadas para **controle e apuração** do patrimônio. São elas:

- Contas do Ativo;
- Contas do Passivo Exigível;
- Contas do Patrimônio Líquido.

Também são consideradas patrimoniais as contas **RETIFICADORAS** (ou **REDUTORAS**), isto é, contas negativas dos grupos aos quais pertençam. Tais contas não “trabalham sozinhas”, pois são subtraídas de outras contas, as quais chamamos de **contas retificadas**. Existem contas retificadoras no ativo, passivo exigível e no PL. As contas retificadoras do ativo mais conhecidas são:

- Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado¹
- Provisão p/ Devedores Duvidosos²
- Duplicatas Descontadas³
- Provisão p/ Perdas Prováveis na Realização de Investimentos⁴
- Depreciação Acumulada⁵
- Amortização Acumulada⁶
- Exaustão Acumulada⁷

¹ Será visto no Capítulo 7.

² Será visto no Capítulo 7.

³ Será visto no Capítulo 11.

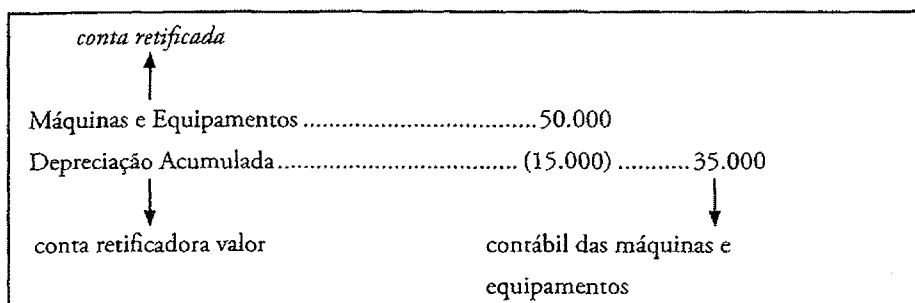
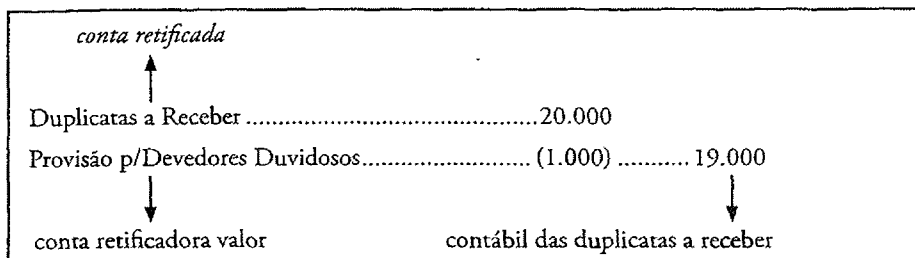
⁴ Será visto no Capítulo 7.

⁵ Será visto no Capítulo 8.

⁶ Será visto no Capítulo 8.

⁷ Será visto no Capítulo 8.

Exemplos:



No caso do passivo exigível, não há muitas contas retificadoras. Porém, podemos citar dois exemplos:

- Deságio a Amortizar⁸ (na emissão de debêntures abaixo do par)
- Juros a Vencer⁹ (muitos autores a consideram ativo circulante)

No caso do patrimônio líquido, temos as seguintes contas retificadoras:¹⁰

- Capital a Realizar
- Prejuízos Acumulados
- Ações em Tesouraria
- Dividendos Antecipados

2.2. Contas de Resultado

São utilizadas para a **apuração do resultado** do exercício (lucro ou prejuízo). São elas:

- Contas de Receitas;
- Contas de Despesas.

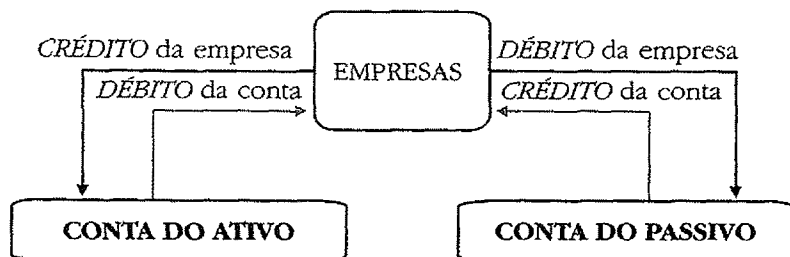
⁸ Será visto no Capítulo 12.

⁹ Será visto no Capítulo 12.

¹⁰ Será visto no Capítulo 12.

3. SITUAÇÕES DAS CONTAS

- **DÉBITO** → É a situação de DÍVIDA da conta.
- **CRÉDITO** → É a situação de DIREITO da conta.



NOTA: Não devemos confundir *débito de uma conta* com *débito da empresa*. Ao passo que o primeiro representa uma dívida da conta, o segundo representa uma dívida da empresa (passivo exigível).

CONCLUSÕES:

1. As contas do PASSIVO EXIGÍVEL representam os CREDORES da empresa. Assim, estão em **situação de crédito**, ou seja, são CREDORAS.
2. Os bens e direitos da empresa encontram-se no ATIVO. Assim, as contas do ATIVO estão em DÉBITO com a empresa, isto é, são DEVEDORAS.
3. Considerando a equação patrimonial $A = P + PL$, observamos que as contas do PL são CREDORAS, pois o total de devedores (Ativo) sempre será igual ao total de credores (Passivo Exigível + Patrimônio Líquido).
4. Visto que as CONTAS RETIFICADORAS DO ATIVO são negativas em relação a este, tais contas são CREDORAS.
5. Como as CONTAS RETIFICADORAS DO PASSIVO EXIGÍVEL e PATRIMÔNIO LÍQUIDO são negativas em relação a estes, tais contas são DEVEDORAS.
6. As RECEITAS aumentam o Patrimônio Líquido. Assim, têm a mesma natureza deste, isto é, são CREDORAS.
7. As DESPESAS são opostas às receitas, isto é, são DEVEDORAS.

Resumindo:⇒ **CONTAS DEVEDORAS:**

- Contas do Ativo
- Contas de Despesas
- Contas Retificadoras do Passivo Exigível e Patrimônio Líquido

⇒ **CONTAS CREDORAS:**

- Contas do Passivo Exigível e Patrimônio Líquido
- Contas de Receitas
- Contas Retificadoras do Ativo

Observações:

1) As explicações anteriores estão baseadas na **TEORIA PERSONALISTA**, onde as contas são associadas a pessoas. Segundo essa teoria, as contas que representam **direitos** da empresa (Duplicatas a Receber, Impostos a Recuperar, Dividendos a Receber etc.) ou as que representam **obrigações** da empresa (Duplicatas a Pagar, Salários a Pagar, Impostos a Recolher etc.) são chamadas de **CONTAS DOS AGENTES CORRESPONDENTES**. As contas que representam **bens** da empresa (Caixa, Estoques, Imóveis etc.) são chamadas de **CONTAS DOS AGENTES CONSIGNATÁRIOS**. As contas que representam o **patrimônio líquido** ou suas **variações** (despesas ou receitas) são chamadas de **CONTAS DOS PROPRIETÁRIOS**.

2) Além da **TEORIA PERSONALISTA**, existem mais duas teorias:

- Teoria Materialista
- Teoria Patrimonialista

3) Na **TEORIA PATRIMONIALISTA**, que é a abordagem atualmente usada, o objeto da Contabilidade é o patrimônio e o objetivo é a administração deste. Assim, para que o patrimônio seja melhor administrado, é necessário que o vejamos sob os aspectos estático e dinâmico. Sob o aspecto estático, podemos controlar o patrimônio através das contas que o representam, isto é, contas do ativo, passivo exigível e patrimônio líquido. Sob o aspecto dinâmico, podemos controlar o patrimônio através das contas que representam suas variações, isto é, contas de despesas e contas de receitas. Daí, nessa teoria, as contas são divididas em dois grupos:

Contas Patrimoniais: São as que representam bens, direitos, obrigações ou PL.

Contas de Resultado: São aquelas que representam despesas ou receitas.

4) Na **TEORIA MATERIALISTA**, as contas representam valores materiais, sendo divididas em dois grupos:

Contas Integrais: São aquelas que representam bens, direitos ou obrigações.

Contas Diferenciais: São aquelas que representam o patrimônio líquido ou suas variações (despesas e receitas).

4. SALDO DE UMA CONTA

É a diferença positiva entre o total de débitos e o total de créditos efetuados na conta. Desta forma, existem dois tipos de saldo:

SALDO DEVEDOR – Se o total de débitos for maior que o total de créditos.

Exemplo: CAIXA	→	débitos	=	\$ 12.000
		créditos	=	\$ 5.400
		saldo	=	\$ 6.600 (devedor)

SALDO CREDOR – Se o total de créditos for maior que o total de débitos.

Exemplo: FORNECEDORES	→	débitos	=	\$ 4.700
		créditos	=	\$ 6.000
		saldo	=	\$ 1.300 (credor)

Observações:

1) Os saldos das contas CREDORAS (passivo exigível, patrimônio líquido, retificadoras do ativo e receitas) **augmentam com crédito e diminuem com débito**. Os saldos das contas DEVEDORAS (ativo, retificadoras do passivo exigível, retificadoras do patrimônio líquido e despesas) **augmentam com débito e diminuem com crédito**.

2) A conta *Caixa*, numa escrituração regular e correta, NUNCA poderá ter saldo credor, pois não se pode tirar dinheiro de onde não há. No exemplo anterior, débitos de \$ 12.000 na conta *Caixa* significam entradas de dinheiro ou equivalente no valor de \$ 12.000. Créditos de \$ 5.400 significam saídas. Para que a conta *Caixa* tivesse saldo credor, seria necessário sair mais de \$ 12.000, o que não seria possível. O máximo que poderia sair seria todo o dinheiro existente, ficando a mesma com saldo ZERO. Generalizando, pode-se dizer que as **contas do ativo** não podem ter saldo credor, visto que não é possível sair mais do que há. Analogamente, as **contas do passivo** não podem ter saldo devedor, visto que não se pode pagar mais do que se deve.

$$\Rightarrow \text{Saldos Devedores (contas devedores)} \left\{ \begin{array}{l} - \text{Contas do Ativo} \\ - \text{Contas Retificadoras do Passivo Exigível e PL} \\ - \text{Contas de Despesas} \end{array} \right.$$

$$\Rightarrow \text{Saldos Credores (contas credoras)} \left\{ \begin{array}{l} - \text{Contas do Passivo Exigível e PL} \\ - \text{Contas Retificadoras do Ativo} \\ - \text{Contas de Receita} \end{array} \right.$$

5. RAZONETE

É a representação gráfica de uma conta, com a utilização de um "T", onde o lado esquerdo é o lado dos débitos e o lado direito é o lado dos créditos. É uma forma prática e simplificada de se trabalhar com contas.

Tal termo é oriundo de LIVRO RAZÃO, pois neste cada conta possui uma "ficha" (ficha de razão ou folha de razão) e, ao se escriturar os fatos em contas, cada conta terá o seu razonete.

Na prática da escrituração em uma empresa, o razonete funciona como uma espécie de rascunho do livro razão, a fim de que se possa controlar o que está sendo lançado no referido livro e, ao mesmo tempo, evitar lançamentos incorretos.

Exemplos:

CAIXA		FORNECEDORES	
3.200	1.200	800	2.200
1.400	900	400	
60	100		
Saldo Devedor ← 2.400			1.000 → Saldo Credor

6. ESTRUTURA DAS CONTAS

No livro Razão, cada conta pode ser representada por uma ficha com a forma de um quadro de oito colunas, da seguinte forma:

TÍTULO:							
DATA	Nº	CP	Histórico	DÉBITO	CRÉDITO	Saldo	D/C

- **TÍTULO:** nome da conta representada pela ficha
- **DATA:** dia, mês e ano da ocorrência do fato
- **Nº:** número da folha correspondente no livro Diário (veremos no Capítulo 6)
- **CP – contrapartida:** conta que, junto à conta representada pela ficha, completa o lançamento do fato ocorrido
- **Histórico:** descrição do fato ocorrido
- **DÉBITO:** descrição do valor que será somado ou subtraído ao saldo da conta representada pela ficha
- **CRÉDITO:** descrição do valor que será subtraído ou somado ao saldo da conta representada pela ficha
- **Saldo:** diferença entre o somatório dos débitos e o somatório dos créditos
- **D/C:** indicação da natureza do saldo (D – devedor e C – credor)

Exemplo: Entre outros itens, no patrimônio da Cia. São Paulo, constavam Móveis e Utensílios adquiridos, em 03/05/X1, por \$ 14.000. Em 16/02/X2, a empresa adquire, à vista, uma mesa para uso no escritório no valor de \$ 1.300. Assim, no livro Razão, na ficha da conta Móveis e Utensílios, teremos o seguinte:

TÍTULO:							
DATA	Nº	CP	Histórico	DÉBITO	CRÉDITO	Saldo	D/C
03/05/X1	3		Saldo anterior			14.000	D
16/02/X1	94		Caixa	compra	1.300	15.300	D

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: (Técnico da Receita Federal/Esaf)

Itens:

- Título
- Estorno
- Ativo
- Data da Operação
- Saldo
- Situação Líquida
- Valor do Débito
- Valor do Crédito
- Local

Os elementos essenciais da Conta constantes dos itens relacionados são em número de:

- a) oito;
- b) cinco;
- c) seis;
- d) sete;
- e) quatro.

(SOLUÇÃO)

Da relação, os elementos essenciais da Conta no livro Razão são:

- *Título*
- *Data da Operação*
- *Saldo*
- *Valor do Débito*
- *Valor do Crédito*

Logo, são em número de 5 (cinco) → (Opção b)

7. FUNCIONAMENTO DAS CONTAS

Conforme visto anteriormente, as contas credoras, ou seja, contas que só podem ter saldo credor, aumentam de saldo com o crédito e diminuem com o débito. As contas devedoras, ou seja, contas que só podem ter saldo devedor, aumentam de saldo com o débito e diminuem com o crédito. Assim:

CONTA	DÉBITO	CRÉDITO
ATIVO	aumenta	diminui
RETIFICADORA DO ATIVO	diminui	aumenta
PASSIVO EXIGÍVEL e PL	diminui	aumenta
RETIFICADORAS do PASSIVO EX. e PL	aumenta	diminui
DESPESAS	aumenta	diminui
RECEITAS	diminui	aumenta

Obs.: Ao passo que as contas patrimoniais são bilaterais, isto é, no decorrer do período, ora são debitadas, ora são creditadas, as contas de resultado são unilaterais, isto é, no decorrer do período, ou só são normalmente debitadas (no caso das despesas), ou só são normalmente creditadas (no caso das receitas). Assim, por exemplo, se entra valor no caixa da empresa, a conta *CAIXA* é debitada, e, ao sair valor, é creditada. Em operações normais, quando ocorre uma *DESPESA*, esta somente é debitada; quando ocorre uma *RECEITA*, esta somente é creditada. As despesas e receitas só serão, respectivamente, creditadas e debitadas em ocasiões especiais. Uma dessas ocasiões é na apuração do Resultado do Exercício, que é feita ao fim do exercício social, onde as contas de despesas e receitas devem ser encerradas (zeradas), respectivamente, por créditos e débitos. Outra ocasião especial se dá no caso de erros cometidos na contabilização de fatos que envolvam despesas e receitas. Neste caso, as contas representativas de despesas e receitas poderão ser *ESTORNADAS* (anuladas), respectivamente, através de créditos e débitos.

Exemplos:

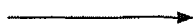
1) A empresa Silvestre S/A depositou R\$ 900 em sua conta corrente. Assim, para a contabilização de tal fato serão usadas duas contas: *BCM* (*Bancos Contra Movimento*) e *Caixa*. Lembrando que ambas as contas são do ativo, teremos:

BCM



Entram R\$ 900 = Aumento de saldo (débito)

CAIXA

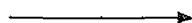


Saem R\$ 900 = Diminuição de saldo (crédito)

2) A Cia. LX adquiriu mercadorias no valor de R\$ 320, sendo metade à vista e metade a prazo, com aceite de uma duplicata de R\$ 160. Logo, desconsiderando quaisquer impostos nesta aquisição, para a contabilização de tal fato, serão utilizadas três contas: *Mercadorias*, *Caixa* e *Duplicatas a Pagar*. Assim, lembrando que as duas primeiras contas são do ativo e a última é conta do passivo, teremos:

MERCADORIAS

Entram R\$ 320 = Aumento de saldo (débito)

CAIXA

Saem R\$ 160 = Diminuição de saldo (crédito)

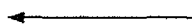
DUPLICATAS A PAGAR

Entram R\$ 160 = Aumento de saldo (crédito)

3) A empresa industrial ROMA Ltda. pagou com cheque a seu fornecedor uma duplicata de R\$ 800, mais juro de mora de 5%, por atraso do pagamento. Logo, para a contabilização do referido fato, serão utilizadas três contas: *Duplicatas a Pagar*, *Juros Passivos* (ou *Despesas de Juros*) e *BCM* (*Bancos Conta Movimento*). Assim, lembrando que a primeira conta é do passivo, a segunda é uma conta de despesa e a terceira é uma conta do ativo, teremos:

DUPLICATAS A PAGAR

Saem R\$ 800 = Diminuição de saldo (débito)

JUROS PASSIVOS

Entram R\$ 40 = Aumento de saldo (débito)

BCM

Saem R\$ 840 = Diminuição de saldo (crédito)

NOTA: Nos exemplos anteriores, observemos que, na contabilização dos fatos, o valor total de débitos sempre corresponde ao valor total dos créditos. Isto é consequência imediata do **PRINCÍPIO DAS PARTIDAS DOBRADAS** (ou **DIGRAFIA**), o qual afirma que não há devedor sem credor e vice-versa.

8. CONTAS DE RESULTADO

Ao passo que as contas patrimoniais são consideradas permanentes, pois enquanto houver saldo as mesmas existirão, as contas de resultado são consideradas transitórias, visto que, ao fim de cada exercício social, estas serão encerradas, isto é, terão os seus saldos zerados, a fim de que se possa apurar o **RESULTADO DO EXERCÍCIO** (lucro ou prejuízo). Para que isso ocorra, é necessário que se crie uma conta transitória chamada *REX* (*Resultado do Exercício*), a qual será debitada em contrapartida com os créditos em todas as despesas, e creditada em contrapartida com os débitos em todas as receitas, fazendo assim com que todas as contas de resultado tenham saldo zero ao fim do exercício social.

Exemplos:

1) Uma empresa, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, apropria os salários dos empregados, ao fim de cada mês, e os paga, no início do próximo. Supondo que a folha mensal totalize \$ 5.000, teremos:

Janeiro:

Após a apropriação: Salários a Pagar = \$ 5.000 / Despesas de Salários = \$ 5.000

Fevereiro:

Após o pagamento: Salários a Pagar = ZERO / Despesas de Salários = \$ 5.000

Após a apropriação: Salários a Pagar = \$ 5.000 / Despesas de Salários = \$ 10.000

Março:

Após o pagamento: Salários a Pagar = ZERO / Despesas de Salários = \$ 10.000

Após a apropriação: Salários a Pagar = \$ 5.000 / Despesas de Salários = \$ 15.000

Abril:

Após o pagamento: Salários a Pagar = ZERO / Despesas de Salários = \$ 15.000

Após a apropriação: Salários a Pagar = \$ 5.000 / Despesas de Salários = \$ 20.000

Dezembro:

Após o pagamento: Salários a Pagar = ZERO / Despesas de Salários = \$ 55.000

Após a apropriação:

⇒ *Antes do encerramento das contas de resultado:*

Salários a Pagar = \$ 5.000 e Despesas de Salários = \$ 60.000

Salários	Salários a Pg
60.000	5.000

⇒ *Após o encerramento das contas de resultado:*

Salários a Pagar = \$ 5.000 e Despesas de Salários = ZERO.

<i>Salários</i>	<i>Salários a Pg</i>	<i>REX</i>
60.000 60.000*	5.000	*60.000

← saldo "ZERO"

NOTA: No exemplo acima, observemos que o saldo da conta *Despesas de Salários* acumula até o encerramento do exercício social, onde não só o seu saldo, mas também os saldos de todas as contas de resultado serão **encerrados** (zerados), em contrapartida com a conta **RESULTADO DO EXERCÍCIO**.

2) Suponhamos que, ao final de um exercício social, uma empresa tenha apurado os seguintes saldos das contas de resultado:

	\$
Vendas	98.000
ICMS s/Vendas	11.000
Custo das Mercadorias Vendidas	42.000
Salários	27.000
Aluguéis Ativos	16.000
Juros Ativos	2.000
Juros Passivos	1.000
Despesas Gerais	9.000

— Transpondo para os razonetes, teremos:

<i>Vendas</i>	<i>ICMS</i>	<i>CMV</i>	<i>Salários</i>
98.000	11.000	42.000	27.000
<i>Alug. Ativos</i>	<i>Juros Ativos</i>	<i>Desp. Gerais</i>	<i>Juros Passivos</i>
16.000	2.000	1.000	9.000

NOTA: Lembremos que *Vendas*, *Aluguéis Ativos* e *Juros Ativos* são contas representativas de **receitas**, portanto têm **saldo credor** (lado direito razonete). Lembremos também que *ICMS*, *CMV*, *Salários*, *Juros Passivos* e *Despesas Gerais* são contas representativas de **despesas**, portanto têm **saldo devedor** (lado esquerdo do razonete).

Portanto, para encerrarmos as contas anteriores, devemos creditar todas as despesas e debitar todas as receitas em contrapartida com a conta transitória **REX (Resultado do Exercício)**, também chamada de **ARE (Apuração do Resultado)**.

Vendas		ICMS		CMV		REX	
(1) 98.000	98.000	11.000	11.000 (2)	42.000	42.000 (2)	(2) 11.000	98.000 (1)
						(2) 42.000	16.000 (1)
						(2) 1.000	2.000 (1)
						(2) 9.000	
						(2) 27.000	
							26.000
Desp. Gerais		Salários					
9.000	9.000 (2)	27.000	27.000 (2)				

Obs.: No exemplo anterior, observemos que os saldos de todas as contas de resultado ficaram iguais a ZERO, razão pela qual caracterizamos tais contas como contas transitórias, isto é, contas que têm a existência limitada ao exercício social, o qual, segundo o art. 175 da Lei nº 6.404/1976, tem a duração de 1 ano. Observemos também que o saldo da conta **REX** ficou **credor** em \$ 26.000, significando, desta forma, um **LUCRO**, visto que o total de receitas ultrapassou ao total de despesas. Caso contrário, o saldo da conta **REX** seria **devedor**, significando um **PREJUÍZO**.

NOTA: A conta **REX (Resultado do Exercício)** também pode ser chamada de **ARE (Apuração do Resultado)**.

Logo em seguida, a conta **REX** também será encerrada. Mas, imediatamente antes, caso haja *Contribuição Social sobre o Lucro* e/ou *Imposto de Renda* e/ou *Participações Estatutárias sobre o Lucro*, a conta **REX** deverá ser debitada em contrapartida às despesas geradas por estas contas do passivo exigível. Após tais débitos, a conta **REX** será imediatamente encerrada em contrapartida com a conta *Lucros (ou Prejuízos) Acumulados*.

Assim, suponhamos os seguintes valores:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	2.000	} Contas do PASSIVO (credores)
Imposto de Renda (IR).....	4.000	
Participações de Empregados a Pagar (PEP).....	1.600	
Participações de Administradores a Pagar (PAP)	1.200	
Participação de Debenturistas a Pagar (PDP).....	1.000	

Transpondo para os razonetes as despesas geradas por essas obrigações, teremos:

CSLL (despesa)		IR (despesa)		Desp. c/ PEP		REX	
2.000	2.000 (3)	4.000	4.000 (3)	1.600	1.600 (3)	(3) 2.000	26.000
						(3) 4.000	
						(3) 1.600	
						(3) 1.200	
						(3) 1.000	
							16.200

(Lucro Líquido) ←

O saldo final da conta *REX* corresponde ao *Lucro Líquido*. Na transferência deste para a conta *Lucros (ou Prejuízos) Acumulados*, creditamos esta e, em contrapartida, debitamos a conta *REX*, sendo esta, portanto, encerrada também. Assim, nos razonetes, teremos:

Lucros Acum.	REX	
16.200 (4)	(4) 16.200 16.200	→ saldo ZERO

Obs.: Os \$ 16.200 transferidos para a conta *Lucros Acumulados* deverão, logo em seguida, ser transferidos para outras contas, tais como contas representativas de reservas de lucros e de dividendos a pagar aos acionistas, ficando assim com saldo ZERO e, portanto, não compoemdo o PL no balanço patrimonial.

9. CONTAS DE COMPENSAÇÃO

São contas utilizadas para registro de acontecimentos que não afetam o patrimônio da empresa (atos administrativos). Assim, se uma empresa envia duplicatas ao banco, no valor de \$ 900, para cobrança simples, tal acontecimento não altera o patrimônio. Este só será alterado quando o banco efetivamente receber as duplicatas para a empresa. Porém, o controle de tal acontecimento será feito através de contas de compensação da seguinte forma:

Endossos para Cobrança	Bancos Conta Cobrança
900 (1)	(1) 900

As contas *Bancos Conta Cobrança* e *Endossos para a Cobrança* não são contas patrimoniais, e, muito menos, contas de resultado. São contas **extrapatrimoniais**, isto é, contas de compensação. A primeira é uma conta de compensação do ativo, por isso é debitada. A segunda é uma conta de compensação do passivo, por isso é creditada. Ressalte-se, porém, que tais termos (ativo e passivo) são meras convenções, nada tendo a ver com o passivo e o ativo do patrimônio. O termo “compensação” é devido a uma compensar a outra, isto é, o débito de uma é compensado com o crédito de outra. Dessa forma, a não utilização de

contas de compensação dificultaria o controle de acontecimentos extrapatrimoniais (atos administrativos). No exemplo dado, se tal registro não fosse efetuado, poderia não se saber se as duplicatas encontram-se na empresa ou no banco.

Quando o banco recebesse as referidas duplicatas para a empresa, seriam feitos dois lançamentos: um, para o registro do recebimento; outro, para o registro da baixa no sistema de compensação. Assim, supondo que as contas *Bancos Conta Movimento* e *Duplicatas a Receber*, antes do recebimento, estivessem, respectivamente, com saldos de \$ 11.000 e \$ 27.000, após o recebimento:

Registro do recebimento das duplicatas:

Bancos Conta Movimento	Duplicatas a Receber
11.000	27.000
(2) 900	900 (2)
-----	-----
11.900	26.100

Registro da baixa no sistema de compensação:

Endossos para Cobrança	Bancos Conta Cobrança
(3) 900	900
900	900 (3)

RESOLUÇÃO CFC Nº 612/1985

APROVA A NBC T 2.5 – DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/1981, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista;

CONSIDERANDO, finalmente, a boa doutrina e os princípios da Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma NBC T 2.5, que trata das CONTAS DE COMPENSAÇÃO.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 17 de dezembro de 1985.

JOÃO VERNER JUENEMANN

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

NBC T 2.5 – Das Contas de Compensação

2.5.1 – As contas de compensação constituem sistema próprio.

2.5.2 – Nas contas de compensação registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

2.5.3 – A escrituração das contas de compensação será obrigatória nos casos que se obrigue especificamente.

10. PLANO DE CONTAS

10.1. Conceito

O PLANO DE CONTAS é o conjunto composto pela relação ordenada e codificada das contas utilizadas pela entidade, bem como de todas as normas e procedimentos adotados pelo seu sistema contábil, objetivando servir como guia e meio de padronização, a fim de facilitar a análise e elaboração dos registros e demonstrações contábeis.

Cada empresa deverá elaborar o seu próprio plano de contas, de acordo com o seu porte, ramo de atividades e quaisquer outros fatores que determinem características peculiares relacionadas com seus controles internos e sistemas contábeis.

Basicamente, o que irá determinar uma maior ou menor quantidade de informações contidas num plano de contas é o grau de exigência de seus usuários, o qual está diretamente vinculado à complexidade das operações realizadas pela empresa.

10.2. Composição

Um plano de contas é composto, basicamente, pelos seguintes elementos:

- Elenco das contas
- Manual das contas

Nada impede, porém, que, além dos elementos supracitados, um plano de contas possa vir a ter outras informações, tais como modelos padronizados de demonstrações contábeis e outros quadros técnicos.

10.3. Elenco das Contas

É a estrutura do plano de contas. Compreende a relação ordenada e codificada de todas as contas utilizadas pela entidade.

No caso das empresas, a ordenação do plano de contas deve ser de acordo com o disposto na Lei nº 6.404/1976. No caso de entidades ligadas a setores da economia de relevante controle governamental, tais como órgãos públicos, instituições financeiras e seguradoras, o plano de contas é padronizado pelos respectivos órgãos de fiscalização.

A codificação começa no grupo e termina na conta. Exemplo:

ATIVO —→ Grupo

1.1. ATIVO CIRCULANTE —→ Subgrupo (primeiro grau)

1.1.1. DISPONIBILIDADES Subgrupo (segundo grau)

1.1.1.1. Caixa —→ Conta (primeiro grau)

1.1.1.1.1.	Caixa Matriz	}	→	Contas (segundo grau) → subcontas
1.1.1.1.2.	Caixa Filial A			
1.1.1.1.3.	Caixa Filial B			

1.1.1.2. Bancos Conta Movimento —→ Conta (primeiro grau)

1.1.1.2.1.	Banco do Brasil	}	→	Contas (segundo grau)
1.1.1.2.2.	ITAÚ			
1.1.1.2.3.	BANERJ,			
	etc.			

10.4. Manual de Contas

Sua função é explicar o uso correto de cada conta componente do plano de contas, definindo os seguintes elementos:

- **FUNÇÃO DAS CONTAS**, isto é, razão de sua existência.
- **FUNCIONAMENTO DAS CONTAS**, isto é, quando a conta será debitada e quando será creditada, bem como seu saldo.

11. BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

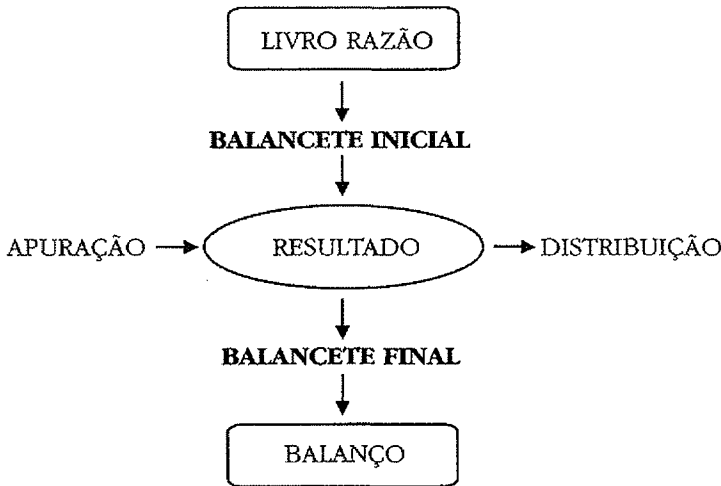
O BALANCETE é a relação de contas e seus respectivos saldos extraídos do livro Razão, cujo objetivo é verificar se o total de débitos é igual ao total de créditos.

Basicamente, um balancete é composto por duas colunas numéricas: uma coluna para os saldos devedores e uma coluna para os saldos credores. Também podem ser utilizados balancetes com mais de duas colunas numéricas.

Quanto ao momento de elaboração, existem dois tipos de balancetes:

1) **BALANCETE DE VERIFICAÇÃO INICIAL** — É aquele levantado antes do encerramento das contas de resultado, ou seja, antes da **apuração** contábil do resultado do exercício (lucro ou prejuízo). Consequentemente, nesse balancete, aparecerão contas patrimoniais e contas de resultado. Tal balancete poderá estar sujeito a AJUSTES (depreciação de bens, apropriação de despesas antecipadas etc.).

2) **BALANCETE DE VERIFICAÇÃO FINAL** — É aquele levantado após a **apuração** e **distribuição** do resultado do exercício. Nesse balancete, aparecerão apenas contas patrimoniais, visto que as contas de resultado já foram zeradas (encerradas) na apuração contábil do resultado. Consequentemente, esse balancete dará origem ao balanço patrimonial.



Obs.: De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade T. 2.7, tem-se o seguinte:

1. O Balancete de verificação do Razão é a relação de contas, com seus respectivos saldos, extraídos do Razão em determinada data.
2. O grau de detalhamento do Balancete deverá ser consentâneo com sua finalidade.
3. Os elementos mínimos que devem constar do balancete são:
 - identificação da entidade;
 - data a que se refere;
 - abrangência;
 - identificação das contas e respectivos grupos;
 - saldos das contas, indicando se devedores ou credores;
 - soma dos saldos devedores e credores.

4. O Balancete que se destinar a fins externos à Entidade deverá conter nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e número de registro no CRC.
5. O Balancete deve ser levantado, no mínimo, mensalmente.

Exemplo:**A) BALANCETE INICIAL – em 31/12/X1 (valores em \$):**

CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO
Caixa	8.300	—
IR (despesa do 1º ao 3º trimestre de X1)	3.700	—
Duplicatas a Pagar	—	30.000
Salários	24.000	—
Juros Ativos	—	3.000
Veículos	30.000	—
CMV	26.000	—
Capital	—	28.000
Mercadorias	16.000	—
Salários a Pagar	—	2.000
Reservas de Lucros	—	4.000
Seguros a Vencer	3.000	—
Duplicatas a Receber	26.000	—
Vendas	—	99.000
ICMS s/Vendas	9.000	—
Bancos	21.000	—
Despesas Gerais	11.000	—
Depreciação Acumulada	—	12.000
TOTAL	178.000	178.000

B) APURAÇÃO contábil do REXAIR (Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda), mediante o encerramento das contas de resultado, supondo que o balancete anterior esteja sujeito aos seguintes ajustes:

- Depreciação dos veículos em 20%.
- Os seguros a vencer referem-se ao período de 12 meses, a contar de setembro de X1.

Cálculo dos AJUSTES:

Depreciação = 20% de 30.000 = 6.000

Despesas de Seguros = $(3.000 \div 12) \times 4 = 1.000$

— Lançamentos dos AJUSTES:

Depreciação	Seguros	Seguros a Vencer	Deprec. Acumulada
(1) 6.000	(2) 1.000	3.000 1.000 (2)	12.000
		2.000	6.000 (1)
			18.000

— ENCERRAMENTO das contas de resultado:

Vendas	Juros Ativos	REX	
(3) 99.000 99.000	(3) 3.000 3.000	(4) 26.000	99.000 (3)
		(4) 24.000	3.000 (3)
		(4) 11.000	
		(4) 6.000	
		(4) 1.000	
		(4) 9.000	
			25.000
			↓
			REXAIR

CMV	Salários
26.000 26.000 (4)	24.000 24.000 (4)

Despesas Gerais	Depreciação
11.000 11.000 (4)	6.000 6.000 (4)

Seguros	ICMS
1.000 1.000 (4)	9.000 9.000 (4)

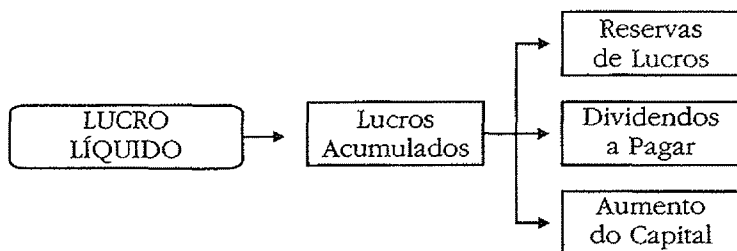
C) APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (Lucro Líquido), supondo o IR (Imposto de Renda) do 4º trimestre de X1 no valor de R\$ 1.300,00, tendo em vista que a empresa é tributada pelo IR trimestralmente, pagando esse imposto sempre no mês subsequente ao trimestre (o IR do 4º trimestre de X1 será pago em janeiro de X2) e desconsiderando a existência da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido):

IR a Pagar (4º trim.)	IR (despesa de X1)	REX
1.300 (5)	3.700 5.000 (6)	(6) 5.000 25.000
	(5) 1.300	20.000
		↓
		Lucro Líquido

D) DISTRIBUIÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO, SUPONDO AS SEGUINTE DESTINAÇÕES:

- 10% para a formação de Reservas de Lucros;
 25% para Dividendos a Pagar;
 65% para aumento do Capital Social da empresa.

– DIAGRAMA GENÉRICO DE DISTRIBUIÇÃO:



Do diagrama acima, observemos que a primeira coisa a fazer para distribuir o resultado é transferir o *Lucro Líquido* integralmente para a conta *Lucros Acumulados*, encerrando desta forma a conta *REX*. Após isso, haverá efetivamente a distribuição do resultado, conforme supracitado. Maiores detalhes sobre *Reservas de Lucros* serão vistos no Capítulo 12. Também, maiores detalhes sobre distribuição do resultado serão vistos no Capítulo 14.

REX	
(7) 20.000	20.000

Reservas de Lucros	
	4.000
	2.000 (8)
-----	6.000

Capital	
	28.000
	13.000 (8)
-----	41.000

Lucros Acumulados	
(8) 2.000	20.000 (7)
(8) 5.000	
(8) 13.000	
-----	Zero

Dividendos a Pagar	
	5.000 (8)

E) BALANCETE FINAL – em 31/12/X1

CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO
Caixa	8.300	—
Duplicatas a Pagar	—	30.000
Veículos	30.000	—
Capital Social	—	41.000
Mercadorias	16.000	—
Salários a Pagar	—	2.000
Seguros a Vencer	2.000	—
Duplicatas a Receber	26.000	—
Bancos	21.000	—
IR a Pagar (4º trimestre de X1)	—	1.300
Depreciação Acumulada	—	18.000
Dividendos a Pagar	—	5.000
Reservas de Lucros	—	6.000
TOTAL	103.300	103.300

F) BALANÇO PATRIMONIAL – em 31/12/X1

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Caixa	8.300	Salários a Pagar	2.000
Bancos	21.000	Duplicatas a Pagar	30.000
Mercadorias	16.000	IR a Pagar	1.300
Duplicatas a Receber	26.000	Dividendos a Pagar	<u>5.000</u>
Seguros a Vencer	<u>2.000</u>		38.300
	73.300		
NÃO CIRCULANTE		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Veículos	30.000	Capital Social	41.000
Depreciação Acumulada	<u>(18.000)</u>	Reservas de Lucros	<u>6.000</u>
	12.000		47.000
TOTAL DO ATIVO	85.300	TOTAL DO PASSIVO	85.300

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: (Técnico da Receita Federal) Em relação ao Balanço Patrimonial e ao Balancete de Verificação que lhe deu origem, é certo afirmar:

- A soma da coluna de débitos no balancete é sempre igual ao Ativo do balanço.
- A soma da coluna de créditos do balancete é sempre igual à soma do Passivo Exigível com o Patrimônio Líquido no balanço.
- Todas as contas que aparecem no balancete sempre aparecem também no balanço.
- Todas as contas que aparecem no balanço sempre aparecem também no balancete.
- No balanço, a soma das contas do Ativo é igual à soma das contas do Passivo Exigível mais a soma das contas do Patrimônio Líquido. No balancete, isso nem sempre acontece.

(SOLUÇÃO)

Tanto o balancete inicial quanto o balancete final dão origem ao balanço patrimonial. O primeiro, de forma indireta, pois nele as contas de resultado ainda estão presentes. O segundo, de forma direta, isto é, todas as contas nele presentes aparecerão no balanço e vice-versa. Assim:

- INCORRETA, pois no balancete final as contas retificadoras do passivo exigível e patrimônio líquido têm saldo devedor.*
- INCORRETA, pois no balancete final as contas retificadoras do ativo têm saldo credor.*
- INCORRETA, pois no balancete inicial as contas de resultado estão presentes e estas não aparecem no balanço.*
- INCORRETA, pois no balanço aparece, por exemplo, a conta Dividendos a Pagar e no balancete inicial esta normalmente não está presente. Só estará no balancete final.*
- CORRETA, pois no balanço o total do ativo é sempre igual ao total do passivo. No balancete inicial, visto que o resultado ainda não foi incorporado às contas do patrimônio líquido, essa igualdade normalmente não acontece.*

(Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (Petrobras/Cesgranrio) A Cia. Novo Horizonte S.A., ao levantar o balancete de verificação, em 31/12/96, apurou, na coluna de créditos, o montante de R\$ 2.665.873,45. Neste balancete, entretanto, constavam as seguintes informações:

■ Contas retificadoras do Ativo	R\$ 274.512,33
■ Contas retificadoras do Patrimônio Líquido	R\$ 107.694,12

Para efeito de apuração do Balanço Patrimonial da empresa, em 31/12/96, pode-se afirmar que o total do Ativo, em reais, foi de:

- 2.283.667,00;
- 2.391.361,12;
- 2.499.055,24;
- 2.558.179,33;
- 2.832.691,66.

(SOLUÇÃO)

Se o total de créditos foi de R\$ 2.665.873,45, o total de débitos foi o mesmo.

As contas retificadoras do PL, por serem devedoras, devem ser subtraídas do total de débitos, visto que não fazem parte do Ativo, sendo este devedor. Logo:

$$\text{Ativo (não retificado)} = \text{R\$ } 2.665.873,45 - \text{R\$ } 107.694,12 = \text{R\$ } 2.558.179,33$$

$$\text{Ativo} = \text{Ativo (não retificado)} - \text{contas retificadoras do Ativo}$$

$$\text{Ativo} = \text{R\$ } 2.558.179,33 - \text{R\$ } 274.512,33 = \underline{\text{R\$ } 2.283.667,00} \text{ (Opção a)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: (Controladoria Geral do Município – RJ/FJG) Ao liquidar uma dívida da empresa:

- o seu débito diminuirá;
- a sua dívida aumentará;
- o seu crédito aumentará;
- o seu débito permanecerá;
- o seu crédito diminuirá.

(SOLUÇÃO)

Não devemos confundir débito da empresa com débito da conta. As contas do passivo são credoras, porém, representam débitos (dívidas) da empresa. Desta forma, ao liquidar uma dívida (dívida = débito) a empresa estará diminuindo o seu débito. (Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: (Técnico da Receita Federal/Esaf) A equação contábil envolve os conceitos de Ativo, Passivo e Situação Líquida, Receitas e Despesas, expressos de forma matemática, considerando que os elementos devedores são positivos e os elementos credores são negativos. Desse modo, considerando a natureza devedora ou credora dos elementos constantes de um balancete, pode-se dizer que a equação contábil geral é a seguinte:

- $\text{Bens} + \text{Direitos} - \text{Passivo} - \text{Patrimônio Líquido} + \text{Receitas} - \text{Despesas} = 0$
- $\text{Bens} + \text{Direitos} - \text{Passivo} + \text{Patrimônio Líquido} + \text{Receitas} - \text{Despesas} = 0$
- $\text{Bens} + \text{Direitos} - \text{Passivo} + \text{Patrimônio Líquido} - \text{Receitas} + \text{Receitas} = 0$
- $\text{Bens} + \text{Direitos} - \text{Passivo} - \text{Patrimônio Líquido} - \text{Receitas} - \text{Despesas} = 0$
- $\text{Bens} + \text{Direitos} - \text{Passivo} - \text{Patrimônio Líquido} - \text{Receitas} + \text{Despesas} = 0$

(SOLUÇÃO)

Em todo balancete: **Débitos = Créditos**, logo:

Bens + Direitos + Despesas = Passivo + PL + Receitas, ou

B + D - P - PL - Receitas + Despesas = 0 (Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: Um lançamento de pagamento de duplicatas, sem juro ou desconto, feito em duplicidade pode acarretar:

- a) um não fechamento do balancete de verificação;
- b) um não fechamento do balanço;
- c) uma subavaliação do patrimônio líquido;
- d) um prejuízo;
- e) um saldo credor na conta caixa.

(SOLUÇÃO)

- a) *Se lançarmos o débito com valor dobrado, o crédito também terá valor dobrado. Logo, o balancete continuará fechando.*
- b) *Se o balancete fecha, o balanço também fechará.*
- c) *Se sair do ativo o mesmo valor que sair do passivo, o patrimônio líquido não sofrerá alteração.*
- d) *Só haverá prejuízo, se o total de despesas ultrapassar o total de receitas. No pagamento de duplicatas, não há despesas.*
- e) *Se, por exemplo, a conta Caixa tiver com saldo devedor de \$ 5.000, e o pagamento de uma duplicata de \$ 4.000 for registrado, por equívoco, em duplicidade, a conta Caixa iria apresentar um saldo credor de \$ 3.000, o que evidentemente seria um absurdo, apesar de o balancete fechar. (Opção e)*

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: (Técnico da Receita Federal/Esaf) Na conferência física do dinheiro depositado em cofre verificou-se que havia ali R\$ 300,00, enquanto que o saldo contábil da conta Caixa era de R\$ 400,00. Justificou-se a divergência com a seguinte constatação:

- a) Houve omissão de escrituração de vendas no valor de R\$ 100,00.
- b) Uma nota de compra de R\$ 50,00 foi escriturada como sendo de venda.
- c) Um adiantamento salarial de R\$ 100,00 foi escriturado duas vezes.
- d) Um cheque emitido para suprimento de caixa, no valor de R\$ 100,00, não foi escriturado.
- e) Houve omissão de escrituração de compras no valor de R\$ 50,00.

(SOLUÇÃO)

- a) *Se houvesse omissão de escrituração de vendas no valor de R\$ 100, haveria R\$ 100 a menos do que o dinheiro existente, ficando o saldo contábil da conta Caixa com R\$ 200, e não com R\$ 400.*
- b) *Se uma nota de compra de R\$ 50 fosse escriturada como sendo de venda, o saldo contábil de caixa ficaria superavaliado no dobro, isto é, R\$ 100, ficando assim com R\$ 400. (Opção b)*
- c) *Um adiantamento salarial de R\$ 100 escriturado duas vezes acarretaria R\$ 100 a menos no saldo contábil de caixa, ficando este com R\$ 200, e não com R\$ 400.*
- d) *A omissão da escrituração de um cheque de R\$ 100 para suprimento de caixa faria com que o saldo contábil de caixa ficasse com R\$ 100 a menos do que o dinheiro existente, isto é, R\$ 200.*
- e) *A omissão da escrituração de compras no valor de R\$ 50 faria com que o saldo contábil de caixa ficasse com R\$ 50 a mais do que o dinheiro existente, isto é, R\$ 350.*

Exercícios de Fixação

1. Julgue as afirmativas.

- Para apurarmos o patrimônio de uma entidade, recorreremos às contas patrimoniais.
- Para apurarmos o resultado (lucro ou prejuízo) de uma entidade, recorreremos às contas de resultado.
- As contas patrimoniais são as contas que representam os bens, direitos, obrigações ou patrimônio líquido de uma entidade.
- As contas de resultado são aquelas que representam as despesas ou as receitas de uma entidade, num determinado período.

Assim, estão corretas:

- a) uma;
- b) duas;
- c) três;
- d) quatro;
- e) nenhuma.

2. Marque a afirmativa incorreta.

- a) As contas do passivo são credoras, pois representam débito da entidade.
- b) A conta *Salários* é uma conta de resultado, pois representa uma despesa.
- c) A conta *Duplicatas a Pagar* tem saldo devedor, pois representa um débito da empresa.
- d) A conta *Duplicatas a Receber* é uma conta do ativo, tem saldo devedor e representa um crédito da empresa.
- e) A conta *Juros Ativos* é uma conta de resultado, visto que representa uma receita.

3. (Controladoria Geral do Município – RJ/FJG) São contas patrimoniais de natureza credora:

- a) ICMS a Recolher; Duplicatas a Pg; Prej. Acumulados; FGTS a Recolher.
- b) Provisão p/Férias; Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa; Depreciação Acumulada; Salários a Pagar.
- c) Duplicatas Descontadas; Reservas de Lucros; Capital a Integralizar; Contas a Receber.
- d) Fornecedores; Amortização Acum.; Títulos a Pg; Adiantamento de Férias.
- e) Salários a Pagar; Credores por Financiamento; Reservas de Lucros; Amortização.

4. Segundo a teoria materialista, as contas são classificadas como integrais ou diferenciais. Representa uma conta diferencial a conta:

- a) Despesas de Salários;
- b) Mercadorias;
- c) Fornecedores;
- d) Caixa;
- e) Juros a Vencer.

5. (TRF – Técnico da Receita Federal/Esaf – Escola de Administração Fazendária) Quanto à classificação da conta “Impostos a Recolher”, pode-se dizer que ela é uma conta:
- integral, de saldo credor;
 - integral, de saldo devedor;
 - patrimonial, de saldo devedor;
 - diferencial, de saldo credor;
 - diferencial, de saldo devedor.
6. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Ao final do mês de abril, algumas contas da escrituração da “Empresa Ária” ostentavam os seguintes saldos: Salários: \$ 11.000; Salários a Pagar: \$ 12.000; Despesas de Seguros: \$ 16.500; e Despesas de Seguros a Vencer: \$ 5.000,00. Com esses dados, pode-se afirmar que a “Empresa Ária” tinha:
- despesas de \$ 44.500,00;
 - dívidas de \$ 39.500,00;
 - despesas de \$ 39.500,00;
 - despesas de \$ 27.500,00;
 - dívidas de \$ 17.000,00.
7. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) A Conta Caixa apresentava um saldo de \$ 250.000. A empresa realizou apenas uma operação e, após o lançamento, o saldo do Caixa passou a ser de \$ 130.000,00. Nesse caso, pode-se afirmar com certeza que houve:
- o pagamento de uma dívida;
 - o pagamento de uma despesa;
 - o recebimento de um crédito;
 - um débito na Conta Caixa;
 - um crédito na Conta Caixa.
8. (TRF/Esaf) A AMORTIZAÇÃO ACUMULADA dos juros pagos ou creditados a acionistas na fase de implantação de uma empresa é uma conta de natureza credora classificada no Balanço Patrimonial no grupo:
- Ativo Permanente;
 - Realizável a Longo Prazo;
 - Resultados de Exercícios Futuros;
 - Patrimônio Líquido;
 - Passivo Circulante.
9. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Aumentam o saldo das Contas do Patrimônio Líquido, Ativo e Passivo os lançamentos nelas efetuados que representem, pela ordem:
- crédito, débito, crédito;
 - débito, débito, crédito;
 - crédito, crédito, débito;
 - débito, crédito, débito;
 - crédito, crédito, crédito.
10. (TRF/Esaf) Assinale a alternativa que contém a assertiva correta:
- A conta “Salários a Pagar” é uma conta de despesa, pois representa a parte dos salários que ainda não foi paga.
 - A conta “Fornecedores” tem saldo credor, porque representa um débito da empresa.
 - A conta “Clientes” tem saldo devedor, porque representa um débito da empresa.
 - A conta “Fornecedores” representa uma dívida da empresa, por isso é uma conta de saldo devedor.
 - A conta “Clientes” representa um direito da empresa, por isso é uma conta de saldo credor.

11. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Despesas Pré-operacionais e Prêmios de Seguros a Vencer são contas:
- a) do Ativo;
 - b) do Passivo;
 - c) de Resultado;
 - d) do Patrimônio Líquido;
 - e) de Compensação.
12. (Agente Fiscal da Receita Municipal – RS/Esaf) Numa empresa comercial, o montante do saldo devedor das contas patrimoniais foi de R\$ 229.530,00. Ao iniciar os procedimentos para levantamento do Balanço Patrimonial, o contador verificou existirem contas retificadoras do ativo no valor de R\$ 38.430,00 e contas retificadoras do patrimônio líquido no valor de R\$ 14.890,00.
Com base nestas informações, podemos afirmar que o total do ativo será de:
- a) R\$ 214.640,00;
 - b) R\$ 229.530,00;
 - c) R\$ 191.100,00;
 - d) R\$ 176.210,00;
 - e) R\$ 244.420,00.
13. (TRF/Esaf) Segundo a Teoria Personalista, as contas são classificadas em:
- a) contas integrais e contas diferenciais;
 - b) contas do proprietário e contas de agentes consignatários;
 - c) contas do proprietário e contas de agentes;
 - d) contas patrimoniais e contas de resultado;
 - e) contas patrimoniais, contas de agentes consignatários e contas de agentes correspondentes.
14. (TRF/Esaf) Assinale a alternativa que contenha exclusivamente contas de resultado.
- a) Compras de Mercadorias – ICMS Incidente s/Vendas – Vendas
 - b) Encargos de Depreciação – Depreciação Acumulada – Receitas de Comissões
 - c) Despesas Gerais – Despesas Pré-operacionais – Despesas Bancárias
 - d) Juros a Vencer – Juros Obtidos – Despesas de Juros
 - e) Despesas de Salários – Salários a Pagar – Encargos Sociais
15. (TRF/Esaf) A operação de venda de um veículo ainda não depreciado feita sem lucro ou prejuízo é registrada contabilmente mediante o seguinte lançamento:
- a) Débito de Contas a Pagar e crédito de Veículos.
 - b) Débito de Veículos e crédito de Caixa.
 - c) Débito de Veículos e crédito de Contas a Receber.
 - d) Débito de Contas a Receber e crédito de Veículos.
 - e) Débito de Veículos e crédito de Contas a Pagar.

16. (TRF/Esaf) Na relação abaixo:

**RECEITAS FINANCEIRAS;
ORDENADOS A PAGAR;
DESPESAS PAGAS ANTECIPADAMENTE;
ESTOQUES DE MERCADORIAS e
FORNECEDORES,**

temos:

- a) uma conta patrimonial e quatro integrais;
- b) duas contas de resultado e três patrimoniais;
- c) três contas diferenciais e duas de resultado;
- d) uma conta de resultado e quatro patrimoniais;
- e) três contas de resultado e duas patrimoniais.

17. (TRF/Esaf) Assinale a alternativa que contém contas cujos saldos no Balanço Patrimonial são devedores.

- a) Fornecedores/Honorários a Pagar
- b) Duplicatas a Receber/Móveis e Utensílios
- c) Lucros Acumulados/Contas a Pagar
- d) Capital Social Subscrito/ICMS a Recolher
- e) Duplicatas a Pagar/Aluguéis a Pagar

18. (TRF/Esaf) Representa uma obrigação a conta:

- a) Prêmio de Seguros;
- b) Seguros a Pagar;
- c) Seguros a Vencer;
- d) Seguros Contratados;
- e) Seguros Pagos Antecipadamente.

19. A conta Lucros Acumulados:

- a) deve ficar com saldo zero após as destinações do resultado;
- b) pode ter saldo devedor, se o resultado do exercício for negativo;
- c) é retificadora do patrimônio líquido;
- d) é creditada nas transferências para constituição de reservas;
- e) é debitada nas reversões de reservas anteriormente constituídas.

20. (TRF/Esaf) O saldo credor da conta Caixa:

- a) é inadmissível numa escrituração regular e correta;
- b) pode ocorrer nos casos de fornecimento de vales a empregados;
- c) pode ocorrer nos casos de omissão de escrituração de compras à vista;
- d) pode ocorrer nos casos de lançamento em duplicidade de vendas à vista;
- e) pode ocorrer nos casos de desfalques de dinheiro sofridos pela empresa.

21. (TRF/Esaf) Na apuração do resultado do exercício social as contas de:

- a) custos e despesas são debitados em contrapartida de uma conta transitória;
- b) receitas são creditadas em contrapartida de uma conta transitória;
- c) custos e despesas são creditados em contrapartida de uma conta transitória;
- d) receitas são creditadas em contrapartida de conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- e) receitas são creditadas e as de despesas e custos são debitadas em contrapartida de uma conta transitória.

22. (Controladoria Geral do Município – RJ/FJG) Observe as contas abaixo:

Marcas e Patentes; Contas a Pagar; Capital Social; Ações em Tesouraria; Depreciação Acumulada; Financiamentos a Longo Prazo; Receitas Antecipadas; Duplicatas a Receber. Quantas são as contas de natureza devedora?

- a) 2;
- b) 3;
- c) 4;
- d) 5;
- e) 1.

23. (TRF/Esaf) Em relação às contas de Resultado, pode-se afirmar que:

- a) uma despesa, quando paga à vista, representa uma redução de Ativo e um aumento de Passivo;
- b) uma despesa, paga antecipadamente, provoca uma redução no Ativo e na Situação Líquida;
- c) uma receita, recebida à vista, provoca um aumento de Ativo e uma redução de Passivo;
- d) uma receita, realizada para recebimento futuro, representa uma redução de Passivo e um aumento de Situação Líquida;
- e) uma despesa, quando realizada para pagamento futuro, representa um aumento de Passivo, sem qualquer redução ou acréscimo em valores do Ativo.

24. (TRF/Esaf) Não se classifica no Ativo:

- a) Depreciação Acumulada;
- b) Provisão para Imposto de Renda;
- c) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa;
- d) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado;
- e) Provisão para Perdas em Investimentos.

25. (Esaf) Observe as seguintes contas:

Caixa	\$ 18.000
Fornecedores	\$ 40.000
Despesas de Juros	\$ 10.000
Capital Social	\$ 15.000
Contas a Pagar	\$ 30.000
Clientes	\$ 20.000

Assinale abaixo o total de saldos credores da relação das contas acima:

- a) \$ 40.000;
- b) \$ 45.000;
- c) \$ 55.000;
- d) \$ 70.000;
- e) \$ 85.000.

26. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Considere os dados a seguir:

- 1/2/93: compra à vista de Mercadorias no valor de \$ 120.000;
- 1/2/93: pagamento com 10% de desconto de duplicata no valor de \$ 200.000, conforme cheque emitido contra o Banco do Brasil;
- 1/2/93: pagamento de folha de pessoal, de janeiro, no valor de \$ 80.000 em moeda corrente
- 1/2/93: vendas à vista no valor de \$ 300.000;
- 1/2/93: vendas a prazo no valor de \$ 700.000;
- 2/2/93: saldo inicial de \$ 200.000.

O saldo inicial da Conta Caixa, em 1/2/1993, era de:

- a) zero;
- b) \$ 20.000;
- c) \$ 100.000;
- d) \$ 280.000;
- e) \$ 220.000.

27. (Esaf) Assinale a opção que agrupa apenas Contas de Resultado.

- a) Receita de Juros, Capital Social, Despesa de Seguros.
- b) Caixa, Despesa de Propaganda, Material de Consumo.
- c) Despesas de Juros, Receitas de Comissões, Receitas de Aluguel.
- d) Juros a Pagar, Mercadorias e Receita de Vendas.
- e) Despesa de Água, Receita de Juros e Impostos a Recolher.

28. (Esaf) Classifique as contas abaixo relacionadas, quanto à natureza do saldo, assinalando a seguir a opção correspondente.

Caixa, Receita de Juros, Dividendos a Pagar, Vendas, Capital Social, Salários, Despesas de Comissões, Contas a Receber, Reserva Legal, Clientes.

A relação de contas acima contém:

- a) quatro contas patrimoniais e seis de resultado, sendo cinco de saldo devedor e cinco de saldo credor;
- b) cinco contas patrimoniais e cinco de resultado, sendo cinco de saldo devedor e cinco de saldo credor;
- c) seis contas patrimoniais e quatro de resultado, sendo seis de saldo devedor e quatro de saldo credor;
- d) cinco contas patrimoniais e cinco de resultado, sendo quatro de saldo devedor e seis de saldo credor;
- e) seis contas patrimoniais e quatro de resultado, sendo cinco de saldo devedor e cinco de saldo credor.

29. (Analista de Finanças e Controle/Esaf) Observe a seguinte relação de contas:

- 1) Receita a Realizar
- 2) Encargos Financeiros a Transcorrer
- 3) Resultado da Correção Monetária do Balanço
- 4) Adiantamentos a Empregados
- 5) Comissões Ativas

- 6) Impostos Incidentes sobre Vendas
- 7) ICMS a Recuperar
- 8) Amortização de Ágio de Investimento
- 9) Provisão para Imposto de Renda

Somando-se os números que antecedem às contas que podem ser encontradas num balanço patrimonial, obtém-se o total de:

- a) 16;
- b) 19;
- c) 21;
- d) 23;
- e) 26.

30. Em relação ao Balanço e ao Balancete, marque a opção incorreta.

- a) No balancete levantado após o encerramento das contas de resultado, a soma da coluna dos débitos não é necessariamente igual à soma do ativo no balanço.
- b) Nem todas as contas patrimoniais que aparecem no balancete levantado antes do encerramento das contas de resultado aparecem necessariamente no balanço.
- c) Todas as contas que aparecem no balanço também aparecem no balancete levantado após o encerramento das contas de resultado e vice-versa.
- d) A soma da coluna dos créditos no balancete levantado após o encerramento das contas de resultado é igual ao total do passivo exigível mais o passivo não exigível.
- e) Nem todas as contas que podem aparecer no balancete final aparecem necessariamente no balancete inicial.

31. (TRF/Esaf) Os saldos das contas Caixa e Bancos no dia 1ª/5/1991 eram, respectivamente, de \$ 70.000 e \$ 240.000.

Sabendo-se que, no período

- foram feitos depósitos bancários no montante de \$ 500.000;
- foram feitos saques em conta corrente bancária no valor de \$ 580.000, em dinheiro;
- não foram feitos outros créditos na conta Caixa;
- se no dia 31/5/1991 o saldo da conta Caixa era de \$ 150.000, pode-se afirmar que os valores totais de débitos à conta Caixa e o saldo da conta Bancos eram, em 31/5/1991, respectivamente, de:

- a) \$ 70.000 e \$ 160.000;
- b) \$ 150.000 e \$ 160.000;
- c) \$ 500.000 e \$ 500.000;
- d) \$ 580.000 e \$ 160.000;
- e) \$ 580.000 e \$ 500.000.

32. (Técnico em Contabilidade/Ministério da Marinha) Toda despesa será debitada, pois:

- a) aumenta o Passivo;
- b) aumenta o Ativo;
- c) diminui o Patrimônio Líquido;
- d) diminui o Passivo;
- e) diminui o Passivo e o Patrimônio Líquido.

33. (TRF/Esaf) Ao final do expediente de um dia de trabalho, um empregado da empresa X furtou-lhe todo o dinheiro existente em cofre. Os fatos contábeis ocorridos naquele dia foram os seguintes:

- recolhimento de contribuição à Previdência Social no valor de \$ 300.000, acrescido de 10% de multa moratória feito mediante cheque sacado contra o Banco da Cidade;
- recebimentos de clientes, decorrentes de duplicatas conservadas em carteira, no valor de \$ 200.000;
- fornecimento de vales a empregados, no valor de \$ 100.000;
- pagamento de despesas diversas – \$ 50.000.

Sabendo-se que o saldo de caixa do dia anterior era de \$ 320.000, conclui-se que o empregado furtou:

- | | |
|---------------|----------------|
| a) \$ 40.000; | d) \$ 200.000; |
| b) \$ 50.000; | e) \$ 370.000. |
| c) \$ 70.000; | |

34. (TRF/Esaf) O registro contábil do evento mencionado na questão anterior (furto) far-se-á mais apropriadamente, debitando-se a conta:

- | | |
|--------------------------|-------------------------|
| a) Despesas com Pessoal; | d) Prejuízos Eventuais; |
| b) Despesas Gerais; | e) Perdas de Capital. |
| c) Encargos Sociais; | |

35. (Técnico Judiciário – Supremo Tribunal Militar/UnB) O registro contábil da compra de bens para o imobilizado pelo valor de R\$ 10.000, sendo 30% desse valor à vista e 70% para pagamento em 30, 60 e 90 dias, fora o mês da compra, deve corresponder a um débito em imobilizado:

- a) a um crédito nas disponibilidades e um débito em contas a pagar;
- b) a outro em disponibilidades e um crédito em contas a pagar;
- c) a outro em contas a pagar e um crédito em disponibilidades;
- d) a um crédito em contas a receber e outro em disponibilidades;
- e) a um crédito nas disponibilidades e outro em contas a pagar.

36. (TRF/Esaf) Observe as contas abaixo:

Receitas Financeiras

Receitas Não Operacionais

Receitas Recebidas Antecipadamente

Receitas de Exercícios Futuros

Variações Monetárias Passivas

No elenco de contas listadas existem:

- a) duas contas de resultado indicadoras de receita, uma indicadora de despesa e duas contas patrimoniais;
- b) quatro contas de resultado indicadoras de receita e uma indicadora de despesa;
- c) três contas de resultado indicadoras de receita e duas contas patrimoniais;
- d) cinco contas de resultado indicadoras de receita;
- e) duas contas de resultado indicadoras de receita e três contas patrimoniais.

37. (Tribunal de Contas – RJ/Fesp) A conta “Despesas com Vendas”, quando debitada, provoca:

- a) o aumento das obrigações;
- b) a diminuição das obrigações;
- c) o aumento do patrimônio líquido;
- d) a diminuição do patrimônio líquido.

38. (Técnico em Contabilidade/Ministério da Marinha) Um balancete de verificação apresentava-se com os seguintes saldos de contas: Caixa \$ 170.000; Mercadorias \$ 450.000; Duplicatas a Pagar \$ 800.000; Reservas de Capital \$ 20.000; Capital \$ 600.000; Móveis e Utensílios \$ 45.000; Duplicatas a Receber \$ 35.000.

Foi omitido o saldo da conta Imóveis. Calcule-o e, a seguir, assinale a alternativa correspondente.

- a) \$ 680.000.
- b) \$ 720.000.
- c) \$ 700.000.
- d) \$ 650.000.
- e) \$ 950.000.

39. (TRF/Esaf)

- 1) Adiantamentos de Clientes
- 2) Bancos
- 3) Caixa
- 4) Duplicatas a Pagar
- 5) Edifícios de Uso
- 6) Fornecedores
- 7) Máquinas Fabris
- 8) Mercadorias
- 9) Notas Promissórias a Pagar
- 10) Receitas de Vendas
- 11) Salários a Pagar
- 12) Terrenos

Levando-se em conta os dados acima, assinale a opção que indica, pelos números de ordem, exclusivamente contas que se classificam no ativo:

- a) 1, 4, 7, 10;
- b) 2, 5, 8, 12;
- c) 3, 6, 9, 12;
- d) 4, 7, 10, 12;
- e) 5, 8, 11, 12.

40. (Técnico em Contabilidade/Ministério da Marinha) A rubrica Duplicatas a Receber, conforme a Teoria Contábil, é uma conta:

- a) diferencial;
- b) de resultado;
- c) mista;
- d) patrimonial;
- e) de reserva.

41. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) O recebimento de duplicatas com juros tem o seguinte lançamento contábil:

- Débito de juros e de duplicatas e crédito de caixa.
- Débito de caixa e crédito de juros e de duplicatas.
- Débito de duplicatas e crédito de juros e de caixa.
- Débito de juros e de caixa e crédito de duplicatas.
- Débito de caixa e de duplicatas e crédito de juros.

42. Seja a relação de contas:

- Juros a Receber
- Juros a Transcorrer
- Juros Pagos Antecipadamente
- Juros a Vencer
- Juros Ativos
- Juros Ativos a Vencer
- Juros Recebidos Antecipadamente
- Juros a Pagar
- Juros Passivos

A soma dos números que precedem as contas devedoras é:

- 15;
- 16;
- 17;
- 18;
- 19.

43. Num balancete, a soma da coluna de débitos excedeu em \$ 4.000 a soma da coluna de créditos. Marque a opção que não justificaria tal fato.

- Lançamento de uma conta devedora de \$ 5.000 como se fosse \$ 9.000.
- Lançamento de uma conta credora de \$ 6.000 como se fosse \$ 2.000.
- Lançamento de uma conta credora de \$ 2.000 na coluna dos débitos.
- Lançamento de uma conta devedora de \$ 4.000 em duplicidade.
- Omissão de uma conta credora de \$ 2.000.

44. A Indústria de Calçados Paquetá S/A, ao levantar o balancete de verificação referente ao encerramento do exercício social, em 31/12/X2, apurou, na coluna de créditos, o montante de R\$ 97.000. Sabe-se que neste balancete constavam as seguintes informações:

Contas retificadoras do Ativo = R\$ 11.000

Contas retificadoras do Patrimônio Líquido = R\$ 5.000

Assim, na elaboração do Balanço, em 31/12/X2, o total do Ativo foi de:

- R\$ 86.000;
- R\$ 92.000;
- R\$ 81.000;
- R\$ 91.000;
- R\$ 103.000.

45. Seja o patrimônio:

Caixa	27.000
Fornecedores	100.000
Bancos	63.000
Mercadorias	?
Móveis e Utensílios	150.000
Capital	250.000
Duplicatas a Receber	100.000
Salários a Pagar	?
Reservas	50.000

Considerando os dados acima e sabendo-se que o Capital Alheio é igual ao Ativo Fixo, pode-se afirmar que o valor do saldo da conta Mercadorias excede o valor do saldo da conta Salários a Pagar em:

- \$ 60.000;
 - \$ 50.000;
 - \$ 40.000;
 - \$ 30.000;
 - \$ 20.000.
46. Um aprendiz de contabilidade, ao fazer um balancete, cometeu quatro erros, dos quais três deles foram imediatamente identificados:
- 1º – O saldo da conta Aluguéis a Pagar, no valor de \$ 4.500, foi lançado na linha certa, porém na coluna errada.
 - 2º – O saldo da conta Seguros a Vencer, no valor de \$ 6.500, foi lançado na linha errada porém na coluna certa.
 - 3º – O saldo da conta Despesas de Seguros, no valor de \$ 1.300, foi lançado na linha errada, porém na coluna certa.
- O quarto erro não foi imediatamente identificado, porém verificou-se que o total da coluna de crédito excedeu em \$ 11.000 a coluna de débito. Assim, marque a opção que indica o fato que poderia gerar o quarto erro.
- Lançamento de Clientes no valor de \$ 10.000, na coluna dos créditos.
 - Lançamento de uma conta de saldo credor de \$ 8.000 como se fosse \$ 23.500.
 - Lançamento de uma conta de saldo devedor de \$ 24.000 como se fosse \$ 8.500.
 - Lançamento de Veículos no valor de \$ 30.000 como se fosse \$ 19.000.
 - Nada disso.

47. O aprendiz de contador da empresa Gama, para fazer o balancete, elaborou em rascunho a seguinte relação de contas e saldos:

CONTAS	Saldo Devedor	Saldo Credor
Despesas de Juros	1.000	—
Aluguéis Passivos	1.000	—
Receita de Comissões	—	2.000
Caixa	3.000	—
Mercadorias	4.000	—
Clientes	—	5.000
Depreciação Acumulada	6.000	—

Depreciação	—	7.000
Adiantamentos a Fornecedores	—	8.000
Fornecedores	—	9.000
Salários	10.000	—
Ajustes de Avaliação Patrimonial	—	11.000
Juros Ativos	12.000	—
Capital Social	—	13.000
Veículos	14.000	—

Considerando que o valor de cada saldo está certo, se as contas acima forem classificadas corretamente, pode-se afirmar que:

- o balancete não fecha, pois há uma diferença de \$ 4.000 entre os saldos devedores e credores, com crédito a maior;
- o balancete fecha com a soma de \$ 53.000, tanto nos saldos devedores como nos credores;
- o balancete não pode fechar, pois os saldos das contas Depreciação, Depreciação Acumulada e Aluguéis Passivos estão classificados com inversão de posição;
- o balancete fecha com a soma de \$ 47.000, tanto nos saldos devedores como nos saldos credores;
- o balancete não pode fechar, pois os saldos das contas Adiantamentos a Fornecedores, Salários e Aluguéis Passivos estão classificados com inversão de posição.

48. Com relação à conta *IPI a Recuperar*, marque a opção incorreta.

- É uma conta do Ativo Circulante.
- Tem saldo devedor.
- Representa um crédito.
- É comum num plano de contas de uma empresa industrial.
- Se for creditada, aumenta de valor.

49. (TRF/Esaf) Contas de um plano de contas de uma Companhia Comercial:

- Serviços Prestados por Terceiros
- Juros Passivos
- Prêmios de Seguros a Vencer
- Adiantamentos de Clientes
- Empréstimos Compulsórios
- Honorários da Diretoria
- Provisão para o Imposto de Renda (curto prazo)
- Fornecedores
- Créditos de Coligadas e Controladas

Se apresentarem saldo, devem constar do Balanço Patrimonial, sem exceção alguma, as contas referentes aos números:

- 1, 3, 4, 5, 8 e 9;
- 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9;
- 3, 4, 5, 7, 8 e 9;
- 1, 3, 4, 7 e 8;
- 2, 3, 4, 5 e 8.

50. Ao se fazer a auditoria da conta Caixa da Empresa Irmãos Metralhas S/C Ltda., foram identificadas as seguintes irregularidades:

- 1) Houve uma omissão de escrituração de vendas à vista no valor de \$ 860.
- 2) Uma retirada bancária para suprimento de caixa no valor de \$ 410 foi escriturada como se fosse um depósito bancário.
- 3) Houve uma omissão de escrituração de compras à vista no valor de \$ 150.
- 4) Uma compra à vista no valor de \$ 230 foi escriturada como se fosse venda.
- 5) Um adiantamento salarial de \$ 420 foi escriturado duas vezes.

Além das irregularidades supracitadas, ainda havia mais uma, a qual não foi imediatamente identificada. Sabendo-se que o saldo irregular de Caixa no Razão era de \$ 1.100 e na conferência física do numerário existente em cofre apurou-se \$ 2.900, marque a opção que justificaria a irregularidade não identificada.

- a) Omissão de uma compra à vista no valor de \$ 310.
- b) Duplo registro do recebimento de uma duplicata de \$ 105.
- c) Lançamento de um depósito bancário de \$ 155 como se fosse uma retirada.
- d) Lançamento de uma retirada bancária de \$ 155 como se fosse um depósito.
- e) Desfalque de caixa no valor de \$ 310.

51. Ao se fazer auditoria numa empresa comercial, foram constatadas as seguintes irregularidades:

- uma nota de compra à vista de R\$ 800 foi escriturada como sendo de venda;
- Um cheque emitido para suprimento de caixa no valor de R\$ 300 não foi escriturado;
- um adiantamento salarial de R\$ 200 foi escriturado duas vezes;
- houve omissão de escrituração de vendas no valor de R\$ 900.

Supondo que não houve desfalque de caixa, se o saldo contábil de caixa, antes das retificações das irregularidades, era de R\$ 1.200, após as retificações tal saldo será de:

- a) R\$ 1.000;
- b) R\$ 1.400;
- c) R\$ 600;
- d) R\$ 1.100;
- e) R\$ 1.500.

52. (TRF/Esaf) Os títulos que estão relacionados abaixo em ordem alfabética constam do Plano de Contas da empresa S/A Mera & Simples.

Ações de Coligadas

Ações em Tesouraria

Capital a Integralizar

Capital Social

Depósito Bancário

Despesas Antecipadas

Duplicatas Descontadas

Duplicatas a Pagar

Duplicatas a Receber

Empréstimos Bancários

Estoque de Mercadorias

Receitas Antecipadas

Venda de Mercadorias

Observando-se a relação acima podemos dizer que ela contém:

- 1 conta de passivo, 5 contas de ativo e 7 contas de patrimônio líquido;
- 6 contas de saldos credores e 7 contas de saldos devedores;
- 3 contas de resultado e 10 contas patrimoniais;
- 3 contas de agente consignatário, 4 contas de agente correspondente e 6 contas do proprietário;
- 2 contas integrais credoras, 5 contas integrais devedoras e 6 contas diferenciais.

53. Em 31 de dezembro de 1999, o contador da firma ZÊ LTDA. apresenta as seguintes contas e saldos, extraídos do livro Razão:

CONTAS	SALDOS
Caixa	250
Duplicatas a Pagar	650
Reservas de Lucros	130
Aluguéis Passivos	140
Comissões Ativas	30
Receita de Juros	110
Impostos a Recolher	300
Veículos	900
Custo das Vendas	600
Receita de Vendas	900
Despesas de Juros	130
Clientes	360
Móveis e Utensílios	540
Capital Social	950
Impostos Federais	200
Salários	450
Fornecedores	880
FGTS a Recolher	200

Conferimos essa listagem e verificamos que o balancete não está fechado, pois a soma dos saldos devedores não está com valor igual à soma dos saldos credores. Mesmo assim, certificamo-nos que as contas diferenciais estão todas representadas com saldos corretos na relação acima. Deste modo, podemos afirmar que o Patrimônio Líquido contido na listagem apresentada soma o valor de:

- R\$ 800,00;
- R\$ 710,00;
- R\$ 600,00;
- R\$ 910,00;
- R\$ 1.080,00.

54. Além das contas diferenciais, o balancete final de uma empresa apresentou a seguinte relação de contas integrais e respectivos saldos:

Caixa	1.000
Provisão p/ Perdas Prováveis na Realização de Investimentos	3.000
Fornecedores	3.000
Mercadorias	5.000
Duplicatas a Receber	6.000
Veículos de uso	4.000
Móveis e Utensílios	3.000
Provisão para Ajuste ao Mercado	200
Provisão para Devedores Duvidosos	800
ICMS a Recolher	2.000
Duplicatas Descontadas	3.000
Ações – Investimentos	13.000
Ações Temporárias	4.000

O balancete completo não fechou porque houve a omissão de uma conta do ativo imobilizado. Sabe-se ainda que 2/3 do capital próprio financiam os recursos aplicados no ativo não circulante. Desta forma podemos afirmar que a conta omitida possui saldo:

- devedor de 4.000;
 - devedor de 3.000;
 - credor de 5.000;
 - devedor de 5.000;
 - credor de 3.000.
55. (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) O Balancete de Verificação da empresa Linda S/A, referente ao exercício social encerrado em 31/12/2000, tem o somatório dos saldos devedores totalizando R\$ 2.424.000. Para fins de apresentação do Balanço Patrimonial, as contas retificadoras do Ativo e do Patrimônio Líquido, constantes no citado balancete, somaram:
- Retificadoras do Ativo = R\$ 212.200
- Retificadoras do Patrimônio Líquido = R\$ 81.400
- Tomando por base esses elementos, conclui-se que o total do Ativo no Balanço Patrimonial de 31/12/2000 foi de:
- R\$ 2.130.400;
 - R\$ 2.211.800;
 - R\$ 2.293.200;
 - R\$ 2.342.600.
56. (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) O objetivo principal do Plano de Contas é:
- mostrar as variações patrimoniais da sociedade;
 - apresentar as demonstrações contábeis de forma ordenada;
 - levantar o resultado do exercício da sociedade;
 - possibilitar o registro ordenado e consistente das transações da sociedade.

57. (Petrobras – Administrador Pleno/Cesgranrio) João e José Silva resolveram constituir a Empresa Irmãos Silva Ltda., em 1º/7/2004, com capital social de R\$ 10.000,00, totalmente integralizado em dinheiro. As primeiras operações da empresa foram:

- aquisição de móveis e utensílios por R\$ 8.000,00, sendo pagos no ato R\$ 2.000,00 e o restante a ser pago em três prestações mensais iguais e sucessivas;
- aquisição de um computador usado, à vista, por R\$ 1.000,00;
- aquisição de mercadorias para revenda, a prazo, por R\$ 5.000,00;
- obtenção de um empréstimo bancário de R\$ 3.000,00, recebido em dinheiro, na “boca” do caixa;
- pagamento, em dinheiro, de uma das três parcelas da compra de móveis e utensílios descrita acima.

Após estas operações, o saldo da conta Caixa da empresa, em reais, passou a ser de:

- a) 6.000,00, credor;
- b) 6.000,00, devedor;
- c) 8.000,00, devedor;
- d) 8.000,00, credor;
- e) 10.000,00, devedor.

58. A Cia. Beta apresentou o seguinte Balancete, em janeiro de 2005:

Contas	Saldos
Depreciação Acumulada	4.000,00
Caixa	2.000,00
Capital Social	110.000,00
Adiantamento de Salários	18.000,00
Duplicatas a Pagar	3.000,00
Móveis e Utensílios	15.000,00
Fornecedores a Pagar	20.000,00
Adiantamento a Fornecedores	20.000,00
Instalações	75.000,00
Salários e Encargos a Pagar	5.000,00
Estoque de Mercadorias	25.000,00
Empréstimos a Pagar (LP)	15.000,00
Bancos Conta Movimento	12.000,00
Reserva Legal	10.000,00

Com base nos dados acima, a soma, em reais, do saldo das contas que possuem natureza devedora será de:

- a) 167.000,00;
- b) 163.000,00;
- c) 155.000,00;
- d) 152.000,00;
- e) 132.000,00.

59. (Auditor do Tesouro Municipal do Recife/Esaf) A empresa Grandeza Ltda., ao providenciar a conciliação bancária, constatou os seguintes fatos:

- o saldo da conta do Banco do Brasil, no extrato, era de R\$ 255,00;
- cheques emitidos pela empresa e não apresentados ao banco, no valor de R\$ 200,00;
- cheques depositados pela empresa e não consignados em conta pelo Banco, no valor de R\$ 150,00;
- despesas apropriadas pelo Banco e não informadas em tempo hábil para contabilização, no valor de R\$ 10,00.

Considerando as informações acima, o valor do saldo contábil na escrituração da empresa era de:

- a) R\$ 95,00;
- b) R\$ 215,00;
- c) R\$ 295,00;
- d) R\$ 315,00;
- e) R\$ 595,00.

60. (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) A empresa Omega tem saldo de R\$ 950,00 no Banco da Praça, conforme extrato bancário de 31/5/2001. Na mesma data, o razão da conta Bancos c/ Movimento – Banco da Praça apresentava saldo de R\$ 990,00. A conciliação bancária sinaliza:

- a) débitos bancários ainda não contabilizados pela Omega;
- b) créditos bancários não contabilizados pela Omega;
- c) cheques contabilizados pela Omega e não debitados no banco;
- d) créditos contabilizados pela Omega e creditados no banco.

61. (Auditor Interno – RJ – Araruama/IPDEP) A receita na venda de serviços foi registrada na conta de despesas administrativas. Como consequência:

- a) a receita de serviços e a despesa administrativa estavam subavaliadas;
- b) a receita de serviços estava subavaliada e a despesa superavaliada;
- c) a receita de serviços estava subavaliada e a despesa não operacional subavaliada;
- d) a receita de serviços estava superavaliada.

62. (Analista de Finanças e Controle – CGU/Esaf) A Ciência Contábil estabeleceu diversas teorias doutrinárias sobre as formas de classificar os componentes do sistema contábil, que são denominadas “Teoria das Contas”. Sobre o assunto, indique a opção incorreta.

- a) Segundo a “Teoria Personalística”, são exemplos de contas do proprietário as contas de receitas e de despesas.
- b) Na “Teoria Personalística”, as contas dos agentes consignatários são as contas que representam os bens, no ativo.
- c) Na contabilidade atual, há o predomínio da “Teoria Patrimonialista”, que classifica o ativo e passivo como contas patrimoniais.
- d) Na “Teoria Materialística”, as contas traduzem simples ingressos e saídas de valores, que evidenciam o ativo, sendo este representado pelos valores positivos, e o passivo representado pelos valores negativos.
- e) A “Teoria Materialística” divide as contas em Integrais e de Resultado.

63. (Analista de Finanças e Controle – CGU/Esaf) O Balancete de Verificação de uma empresa apresenta as seguintes contas e respectivos saldos ao final do exercício social (31.12.20X8):

Móveis e Utensílios	530
Bancos	4.000
Vendas	50.000
Duplicatas a Pagar	6.000
Despesas de Salários	10.000
Contas a Receber	8.000
Despesas de Juros	2.000
Receitas de Serviços	17.000
Despesa de Aluguel	3.000
Prejuízos Acumulados	4.000
Edifícios de Uso	12.000
Custo das Vendas	40.000
Empréstimos a Pagar	3.000

Com base nos dados acima e nas regras de apuração de resultado, pode-se afirmar que:

- após a apuração do resultado, os Prejuízos Acumulados foram transformados em Lucros Acumulados de 12.000.
- o Lucro do Período foi de 52.000.
- o Capital Social é de 7.530.
- o Patrimônio Líquido é de 8.000.
- o Ativo e o Passivo somam 33.000.

ATOS E FATOS

1. ATOS ADMINISTRATIVOS

Os acontecimentos numa empresa podem ou não alterar o seu patrimônio. Aos acontecimentos que não alteram o patrimônio, chamamos de ATOS ADMINISTRATIVOS.

Exemplos:

- Admissão de funcionários
- Assinatura de um contrato de seguro contra incêndio
- Envio de duplicatas a receber ao banco para cobrança simples etc.

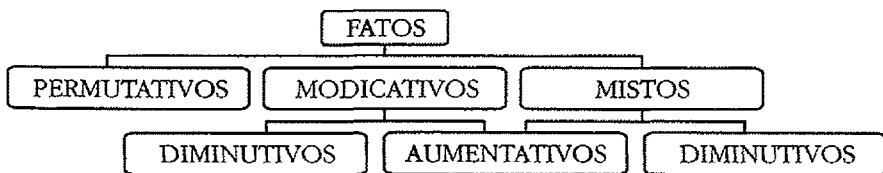
2. FATOS CONTÁBEIS

São todos os acontecimentos que provocam alterações qualitativas e/ou quantitativas no patrimônio da empresa.

Exemplos:

- Pagamento de salários a funcionários
- Pagamento de seguro contra incêndio
- Recebimento de duplicatas através de cobrança bancária simples etc.

3. CLASSIFICAÇÃO DOS FATOS CONTÁBEIS



3.1. Fatos Permutativos

São aqueles que não alteram o valor do patrimônio líquido, pois representam apenas permutações entre elementos patrimoniais. Existem cinco modalidades:

+ A	- A
-----	-----

Exemplo: Compra de mercadorias à vista.

- Entram mercadorias no estoque → Aumenta o Ativo → + A
- Sai dinheiro do caixa → Diminui o Ativo → - A

Se entra no ativo (Estoque) o mesmo valor que sai (Caixa), o valor do Patrimônio Líquido não se altera, pois há apenas uma troca (permutação) entre dinheiro e mercadorias (variação qualitativa).

+ A	+ P
-----	-----

Exemplo: Compra de mercadorias a prazo.

- Entram mercadorias no estoque → Aumenta o Ativo → + A
- Entra obrigação no passivo → Aumenta o Passivo → + P

Se entra no ativo (Estoque) o mesmo valor que entra no passivo (Fornecedores), pela equação patrimonial $PL = A - P$, podemos observar matematicamente que o PL não se altera. Daí, um fato permutativo.

- P	- A
-----	-----

Exemplo: Pagamento de duplicatas

- Sai dinheiro do caixa → Diminui o Ativo → - A
- Sai obrigação com fornecedores → Diminui o Passivo → - P

Se sai do passivo o mesmo valor que sai do ativo, pela equação patrimonial $PL = A - P$, podemos observar que o PL não se altera.

- P	+ P
-----	-----

Exemplo: Retenção do Imposto de Renda dos empregados.

- Sai valor de Salários a Pagar → Diminui o Passivo → - P
- Entra valor em IRRF a Recolher → Aumenta o Passivo → + P

Se sai do passivo o mesmo valor que entra, não há variação quantitativa do mesmo, e, consequentemente, não há variação no valor do PL.

- PL	+ PL
------	------

Exemplo: Aumento do Capital Social com a utilização de Reservas de Capital.

- Entra valor no Capital Social → Aumenta o PL → + PL
- Sai valor de Reservas de Capital → Diminui o PL → - PL

Se sai do PL o mesmo valor que entra, não há variação quantitativa deste, apenas variação qualitativa.

3.2. Fatos Modificativos

3.2.1. Diminutivos

São aqueles que diminuem o valor do patrimônio líquido. Existem duas modalidades:

- PL	- A
------	-----

Exemplo: Pagamento de despesas

- Sai dinheiro do caixa → Diminui o Ativo → - A
- Há uma despesa → Diminui o lucro → Diminui o PL → - PL

Se sai um valor do ativo, sem entrar neste ou sem sair do passivo o mesmo valor, pela equação patrimonial $PL = A - P$, podemos concluir que o PL diminui. Daí, um fato modificativo diminutivo.

- PL	+ P
------	-----

Exemplo: Apropriação de salários.

- Há uma despesa (Despesa de Salários) → Diminui o PL → - PL
- Entra obrigação (Salários a Pagar) → Aumenta o Passivo → + P

Se entra uma obrigação, sem haver saída de outra do mesmo valor, ou entrada de um ativo do mesmo valor, pela equação patrimonial $PL = A - P$, podemos observar que o patrimônio líquido diminui.

NOTA: De forma geral, o pagamento de qualquer despesa sempre conduz a um fato modificativo diminutivo do tipo $-PL | -A$, desde que tal despesa seja relativa ao mesmo período do pagamento. Assim, se a empresa paga o aluguel de maio no próprio mês de maio, pelo regime de competência, a Despesa de Aluguel ocorre em maio. Porém, se o aluguel de maio só for pago em junho, em maio a empresa apropria o aluguel, gerando *Despesas de Aluguel*, e, ao mesmo tempo, contabiliza a obrigação de pagar o aluguel, gerando *Aluguéis a Pagar*, ocorrendo, portanto, um fato modificativo diminutivo do tipo $-PL | + P$. No mês seguinte, o aluguel será pago, gerando um fato permutativo do tipo $-P | -A$, pois a saída da obrigação é simultânea à saída do dinheiro.

3.2.2. Aumentativos

São aqueles que aumentam a situação líquida patrimonial. Existem duas modalidades:

+ A	+ PL
-----	------

Exemplo: Recebimento de receita.

- Entra dinheiro \rightarrow Aumenta o Ativo $\rightarrow + A$
- Há uma receita \rightarrow Aumenta o lucro \rightarrow Aumenta o PL $\rightarrow + PL$

Se entra valor no ativo (Caixa), sem qualquer outra saída no ativo ou entrada no passivo, o patrimônio líquido aumenta.

- P	+ PL
-----	------

Exemplo: Prescrição de dívida.

- Sai obrigação \rightarrow Diminui o Passivo $\rightarrow - P$
- Há uma receita \rightarrow Aumenta o lucro \rightarrow Aumenta o PL $\rightarrow + PL$

Se sai valor do passivo, pela equação patrimonial $PL = A - P$, observamos que o patrimônio líquido aumenta.

3.3. Mistos (ou Compostos)

3.3.1. Diminutivos

São aqueles simultaneamente permutativos e modificativos diminutivos. Existem 3 (três) modalidades:

+ A	- A
- PL	

Exemplo: Recebimento de duplicata com desconto.

- Entra dinheiro (Caixa) → Aumenta o Ativo → + A
- Sai direito (Duplicatas a Receber) → Diminui o Ativo → - A
- Há uma despesa (Descontos Concedidos) → Diminui o PL → - PL

Se, por exemplo, uma duplicata de R\$ 600 for recebida com um desconto de 10%, entram no caixa R\$ 540 e saem em duplicatas a receber R\$ 600. Logo, o Ativo ficará reduzido em R\$ 60, e, conseqüentemente, o Patrimônio Líquido também ficará reduzido no mesmo valor.

- P	- A
- PL	

Exemplo: Pagamento de duplicata com incidência de juro.

- Sai obrigação (Duplicatas a Pagar) → Diminui o Passivo → - P
- Sai dinheiro (Caixa) → Diminui o Ativo → - A
- Há uma despesa (Juros Passivos) → Diminui o PL → - PL

Se, por exemplo, uma duplicata de R\$ 400 for paga com juro de 15%, saem do Passivo R\$ 400 em duplicatas a pagar e saem do Ativo R\$ 460 em dinheiro. Logo, visto que a redução do Ativo é R\$ 60 superior à do Passivo, haverá redução do Patrimônio Líquido também neste valor.

- P	+ P
- PL	

Exemplo: Reforma de dívida com incidência de juro.

- Sai a "antiga" obrigação → Diminui o Passivo → - P
- Entra a "nova" obrigação → Aumenta o Passivo → + P
- Há uma despesa (Juros Passivos) → Diminui o PL → - PL

Se, por exemplo, uma duplicata de R\$ 9.000,00 para 1ª de julho for substituída por uma promissória de R\$ 9.600,00 para 1ª de outubro, o Passivo ficará aumentado em R\$ 600,00, e, conseqüentemente, o PL ficará reduzido em R\$ 600,00.

3.3.2. Aumentativos

São aqueles simultaneamente permutativos e modificativos aumentativos. Existem 3 (três) modalidades:

+ A	- A
	+ PL

Exemplo: Recebimento de duplicata com juro.

- Entra dinheiro (Caixa) → Aumenta o Ativo → + A
- Sai direito (Duplicatas a Receber) → Diminui o Ativo → - A
- Há uma receita (Juros Ativos) → Aumenta o PL → + PL

Se, por exemplo, uma duplicata de R\$ 600 for recebida com um juro de 10%, entram na caixa R\$ 660 e saem duplicatas a receber no valor de R\$ 600. Logo, como o Ativo ficará aumentado de R\$ 60, o Patrimônio Líquido também ficará aumentado do mesmo valor.

- P	- A
	+ PL

Exemplo: Pagamento de duplicata com desconto.

- Sai obrigação (Duplicatas a Pagar) → Diminui o Passivo → - P
- Sai dinheiro (Caixa) → Diminui o Ativo → - A
- Há uma receita (Descontos Obtidos) → Aumenta o PL → + PL

Se, por exemplo, uma duplicata de R\$ 800 for paga com desconto de 5%, saem do Passivo R\$ 800 em duplicatas a pagar e saem do Ativo R\$ 760 em dinheiro. Logo, haverá aumento do Patrimônio Líquido da diferença, que é de R\$ 40.

- P	+ P
	+ PL

Exemplo: Reforma de dívida com desconto.

- Sai a "antiga" dívida → Diminui o Passivo → - P
- Entra a "nova" dívida → Aumenta o Passivo → + P
- Há uma receita (Descontos Obtidos) → Aumenta o PL → + PL

Se, por exemplo, uma duplicata a pagar de R\$ 3.000 para junho for substituída por uma promissória a pagar de R\$ 2.800 para março do mesmo ano, o patrimônio líquido ficará aumentado pela diferença, que é de R\$ 200.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: (ARF/Esaf) Numa operação em que há o aumento do patrimônio líquido, ocasionado por uma diminuição do passivo superior à diminuição do ativo, o fato contábil pertinente pode ser representado pela:

- a) venda de um bem com lucro;
- b) colocação de debêntures abaixo do par;
- c) quitação de uma dívida com desconto;
- d) renovação de dívidas com incidência de juros;
- e) prescrição de dívida, sem qualquer contraprestação.

(SOLUÇÃO)

- | | |
|---|--------------------------------|
| a) venda de um bem com lucro | $\rightarrow + A / - A / + PL$ |
| b) colocação de debêntures abaixo do par | $\rightarrow + A / + P$ |
| c) quitação de uma dívida com desconto | $\rightarrow - P / - A / + PL$ |
| d) renovação de dívida com incidência de juros | $\rightarrow - P / + P / - PL$ |
| e) prescrição de dívida, sem qualquer contraprestação | $\rightarrow - P / + PL$ |

Ao quitar-se uma dívida com desconto, diminuem o ativo e o passivo, sendo a diminuição deste último maior, aumentando, portanto, o PL. (Opção c)

Comentário extra: A colocação de debêntures abaixo do par é a emissão com deságio. Assim, por exemplo, se uma companhia emitir 30.000 debêntures de valor nominal R\$ 5,00 cada com deságio de 20%, teríamos os seguintes valores:

- Caixa (ou Bancos) \rightarrow Entram no Ativo 120.000,00 $\rightarrow + A$
- Debêntures (conta do passivo) \rightarrow Entram no Passivo 150.000,00 $\rightarrow + P$
- Deságio a Apropriar (conta retificadora do passivo) \rightarrow "Saem" do Passivo 30.000,00 $\rightarrow - P$

Assim, resumindo o fato acima, concluímos que o ativo aumentaria de R\$ 120.000,00 e o passivo também aumentaria do mesmo valor, ou seja, a modalidade do fato permutativo seria $+ A / + P$. Para melhor compreensão do conceito de "debêntures" é necessário conhecimentos do Capítulo 12 desta obra.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: (Auditor de Tributos Municipais – CE/Esaf) Observe a sequência dos fatos contábeis ocorridos numa empresa:

1. aquisição de um veículo de uso, a prazo, por 10.000,00;
2. correção monetária do veículo (índice 1,1000);
3. depreciação do veículo em 20% do valor corrigido;
4. venda do veículo, a prazo, por 8.000,00.

A sequência mostra a ocorrência de fatos contábeis:

- a) permutativo – modificativo diminutivo – modificativo diminutivo – misto diminutivo;
- b) permutativo – modificativo aumentativo – modificativo diminutivo – misto diminutivo;
- c) modificativo aumentativo – modificativo aumentativo – modificativo diminutivo – permutativo;
- d) misto aumentativo – permutativo – misto diminutivo – modificativo diminutivo;
- e) permutativo – permutativo – permutativo – permutativo.

(SOLUÇÃO)

1. $+ A / + P$ → *Permutativo*
2. $+ A / + PL$ → *Modificativo Aumentativo*
3. $- PL / - A$ → *Modificativo Diminutivo*
4. $+ A / - A / - PL$ → *Misto Diminutivo, pois, na venda do veículo, houve um resultado de - 800, sendo este valor encontrado pela diferença entre o preço de venda (= 8.000), e o valor contábil do bem, isto é, custo de aquisição corrigido menos a depreciação (= $10.000 \times 1,1 \times 0,8 = 8.800$). (Opção b)*

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (ATM-CE/Esaf) O conjunto de fatos a que se refere a questão anterior, ocorridos no mesmo exercício social, provocou a redução do patrimônio líquido da entidade no valor de:

- a) 800,00;
- b) 1.200,00;
- c) 2.000,00;
- d) 2.200,00;
- e) 3.000,00.

(SOLUÇÃO)

$\Delta PL = \text{Receita de Correção Monetária} - \text{Depreciação} - \text{Resultado na Venda}$

$\Delta PL = 0,1 \times 10.000 - 0,2 \times 1,1 \times 10.000 - 800 = - 2.000$ (Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: Fatos Contábeis:

- Pagamento em dinheiro de duplicata de fornecedor.
- Compra de imóvel à vista.
- Depósito de cheque recebido de cliente, em banco.
- Aumento do Capital Social com incorporação de reservas.
- Juros creditados pelo banco, na conta de movimento, referentes a Duplicatas a Receber, cobrança simples, líquidas com atraso.
- Pagamento antecipado de duplicata ao fornecedor com desconto.
- Pagamento de juros de mora por atraso na liquidação de empréstimo bancário.
- Pagamentos de ordenados.
- Venda à vista de ações em tesouraria.
- Adiantamentos de acionistas para futuro aumento de capital.

Obs.: Todos os recolhimentos, em dinheiro ou cheque, são contabilizados na conta CAIXA.

Os lançamentos contábeis dos fatos acima relacionados que não alteram o total do ATIVO são em número de:

- seis;
- sete;
- três;
- quatro;
- cinco.

(SOLUÇÃO)

Entre as modalidades de fatos permutativos, modificativos e mistos existentes, aquelas que não alteram o valor do Ativo são as seguintes:

- Permutativos: $+A/-A$, $+P/-P$ e $+PL/-PL$
- Modificativos: $-P/+PL$ e $-PL/+P$
- Mistos: $-P/-PL/+P$ e $-P/+P/+PL$

- 1ª D – Fornecedores
C – Caixa $\rightarrow -P/-A \rightarrow$ diminui o Ativo
- 2ª D – Imóveis
C – Caixa $\rightarrow +A/-A \rightarrow$ não altera o Ativo
- 3ª D – BCM
C – Caixa $\rightarrow +A/-A \rightarrow$ não altera o Ativo
- 4ª D – Reservas
C – Capital Social $\rightarrow -PL/+PL \rightarrow$ não altera o Ativo
- 5ª D – BCM
C – Juros Ativos $\rightarrow +A/+PL \rightarrow$ aumenta o Ativo
- 6ª D – Duplicatas a Pagar
C – Caixa
C – Descontos Obtidos $\rightarrow -P/-A/+PL \rightarrow$ diminui o Ativo
- 7ª D – Juros Passivos
C – BCM $\rightarrow -PL/-A \rightarrow$ diminui o Ativo
- 8ª D – Despesas de Salários
C – Caixa $\rightarrow -PL/-A \rightarrow$ diminui o Ativo
- 9ª D – Caixa
C – Ações em Tesouraria $\rightarrow +A/+PL \rightarrow$ aumenta o Ativo
- 10ª D – Caixa
C – Adiantamentos de Acionistas $\rightarrow +A/+P \rightarrow$ aumenta o Ativo

Logo, são 3(três) os fatos que não alteram o Ativo. (Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: Considerando o regime de competência, marque a opção que indica fato permutativo:

- a) Apropriação de salários.
- b) Pagamento dos salários de março no próprio mês.
- c) Correção monetária de uma conta do patrimônio líquido.
- d) Recebimento do aluguel de maio ao fim desse mês.
- e) Reversão de Provisão para Devedores Duvidosos.

(SOLUÇÃO)

- a) $-PL/+P \rightarrow$ modificativo diminutivo
- b) $-PL/-A \rightarrow$ modificativo diminutivo
- c) $-PL/+PL \rightarrow$ permutativo, pois, por um lado, a conta corrigida aumentará o PL pelo valor de sua correção, e, por outro lado, a correção de tal conta irá gerar um débito numa despesa, diminuindo o PL do mesmo valor (*Opção c*)
- d) $+A/+PL \rightarrow$ modificativo aumentativo
- e) $+A/+PL \rightarrow$ modificativo aumentativo – Será visto no Capítulo 7

Exercícios de Fixação

1. (Marinha) Qual a distinção entre Ato Administrativo e Fato Administrativo?
 - a) O primeiro constitui-se em prática administrativa que não modifica materialmente o patrimônio, enquanto que os fatos provocam alteração patrimonial.
 - b) Não há em verdade diferença.
 - c) O primeiro altera qualitativamente o patrimônio, enquanto que o segundo não provoca alteração alguma.
 - d) O primeiro, quando ocorre, altera de imediato o patrimônio da empresa, enquanto que o segundo somente provoca alteração no exercício seguinte.
 - e) O primeiro altera o patrimônio e o segundo não.

2. (Marinha) A empresa efetua o pagamento de despesas de aluguel do imóvel em que ocupa. Esse é um fato contábil:
 - a) permutativo diminutivo;
 - b) misto;
 - c) modificativo aumentativo;
 - d) permutativo aumentativo;
 - e) modificativo diminutivo.

3. (Fiscal de ISS – SP/Fundação Carlos Chagas) O pagamento de uma dívida com juros de mora representa um fato contábil:
 - a) permutativo;
 - b) modificativo diminutivo;
 - c) misto diminutivo;
 - d) misto aumentativo;
 - e) modificativo aumentativo.

4. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Uma empresa, que adota o regime da competência em sua escrituração, encerrou exercício social em 31/12/1996. Nos primeiros dias de 1997 escriturou os seguintes eventos:
 - pagamento de salários dos empregados relativos ao mês de dezembro de 1996;
 - recebimento da diferença de imposto recolhido a maior em dezembro de 1996 e já reclamado naquele mês à autoridade competente;
 - venda de um bem do ativo permanente pelo preço de custo.A escrituração refere-se, respectivamente, a fatos contábeis:
 - a) permutativo – permutativo – permutativo;
 - b) modificativo diminutivo – modificativo aumentativo – permutativo;
 - c) permutativo – modificativo aumentativo – modificativo diminutivo;
 - d) modificativo diminutivo – misto aumentativo – permutativo;
 - e) misto diminutivo – misto aumentativo – misto diminutivo.

5. Em 12 de março, a Cia. X adquiriu um terreno por R\$ 48.000,00. Em 31 de dezembro do mesmo ano, esse bem foi avaliado a preço de mercado para R\$ 65.000,00, gerando um ajuste de avaliação patrimonial de R\$ 17.000,00. Dessa forma, pode-se afirmar que os fatos contábeis ocorridos em 12 de março e 31 de dezembro são, respectivamente:
- a) permutativo/permutativo;
 - b) permutativo/misto aumentativo;
 - c) modificativo aumentativo/permutativo;
 - d) modificativo/misto aumentativo;
 - e) permutativo/modificativo aumentativo.
6. Considerando a questão anterior, se, em vez do valor de mercado do terreno em 31 de dezembro ter sido de R\$ 65.000,00, fosse de R\$ 45.000,00, de tal forma que se contabilizasse um ajuste de avaliação patrimonial para registrar o referido bem a preço de mercado, o fato contábil seria:
- a) permutativo;
 - b) modificativo aumentativo;
 - c) misto aumentativo;
 - d) modificativo diminutivo;
 - e) misto diminutivo.
7. Marque a opção que não indica um fato permutativo.
- a) Reversão de reservas de contingências.
 - b) Constituição de reserva orçamentária.
 - c) Capitalização de reservas de lucros.
 - d) Constituição de reserva da correção monetária do capital social.
 - e) Constituição de reserva de alienação de partes beneficiárias.
8. Um aumento na situação líquida patrimonial, ocasionado por uma redução e aumento do ativo, sendo o aumento maior que a redução, pode ser gerado por:
- a) pagamento de duplicata com desconto;
 - b) recebimento de duplicata com desconto;
 - c) recebimento de duplicata com juro de mora;
 - d) compra de mercadorias a prazo com desconto;
 - e) compra de mercadorias à vista com desconto.
9. Sejam os seguintes fatos:
- Aumento do capital social com reservas de lucros
 - Reversão de reservas para contingências
 - Formação de reserva legal
 - Reversão de reserva de lucros a realizar
 - Reversão de provisão para devedores duvidosos
 - Constituição de reserva de lucros para expansão (reserva orçamentária)
 - Venda a prazo de um imóvel, sem lucro ou prejuízo
 - Aumento do capital social com integralização em dinheiro
 - Pagamento dos salários do mês anterior

- Baixa de duplicatas incobráveis com a utilização de provisão para devedores duvidosos, sendo a provisão menor que as duplicatas incobráveis.
- Pagamento em 31 de março dos salários desse mês.
- Prescrição de dívidas

O número de fatos permutativos é de:

- a) 8;
- b) 9;
- c) 10;
- d) 7;
- e) 6.

10. Considerando a questão anterior, o número de fatos modificativos aumentativos é de:

- a) 3;
- b) 4;
- c) 5;
- d) 6;
- e) 7.

11. Não é fato permutativo:

- a) aquisição de ações em tesouraria;
- b) aquisição de ações de coligadas;
- c) capitalização de reservas;
- d) reversão e reservas de contingências;
- e) resgate de ações com o uso de reservas de capital.

12. Marque a opção que indica fato que gera aumento patrimonial.

- a) Aumento do capital social com reservas de capital.
- b) Reversão de reservas para contingências.
- c) Compensação de prejuízos com o uso de reserva legal.
- d) Formação de reserva estatutária.
- e) Formação de reserva de alienação de bônus de subscrição.

13. Marque a opção que indica fato permutativo.

- a) Integralização de ações.
- b) Prescrição de dívida.
- c) Pagamento de salários no próprio mês ao qual se referem.
- d) Prestação de serviços à vista.
- e) Recebimento por serviços prestados a prazo.

14. Marque a opção que não indica fato gerador de variação patrimonial quantitativa.

- a) Contabilização dos dividendos a pagar nas destinações do resultado.
- b) Constituição de reserva de alienação de bônus de subscrição.
- c) Constituição de reserva legal.
- d) Correção monetária de imóveis.
- e) Depreciação de imóveis.

15. Observe a sequência dos fatos contábeis ocorridos numa empresa:

- 1) aquisição de um veículo de uso, a prazo, por 20.000,00;
- 2) correção monetária do veículo (índice 1,20);
- 3) depreciação do veículo em 25% do valor corrigido;
- 4) venda do veículo, a prazo, por 17.000,00.

A sequência que mostra a ocorrência de fatos contábeis é:

- a) permutativo/modificativo aumentativo/modificativo diminutivo/misto diminutivo;
- b) permutativo/modificativo aumentativo/modificativo diminutivo/misto aumentativo;
- c) permutativo/misto aumentativo/modificativo diminutivo/misto diminutivo;
- d) misto aumentativo/permutativo/misto diminutivo/modificativo diminutivo;
- e) permutativo/permutativo/permutativo/modificativo diminutivo.

16. O conjunto de fatos a que se refere a questão anterior, ocorridos no mesmo exercício social, provocou a redução do patrimônio líquido da entidade no valor de:

- a) 3.000;
- b) 1.000;
- c) 2.000;
- d) 4.000;
- e) 4.500.

17. Em relação a fatos contábeis, marque a opção incorreta.

- a) Uma despesa paga antecipadamente gera um fato permutativo;
- b) Uma receita recebida antecipadamente gera um fato permutativo;
- c) O pagamento de uma duplicata com desconto gera fato misto aumentativo;
- d) A prescrição de uma dívida gera um fato modificativo aumentativo;
- e) A correção monetária de uma dívida gera um fato permutativo.

18. Não é fato permutativo:

- a) constituição de Reservas de Lucros;
- b) reversão de Reservas de Lucros;
- c) aumento do Capital Social com a incorporação de lucros;
- d) pagamento de salários de março no mês de abril;
- e) apropriação de salários.

19. Marque a opção correta.

- a) A reversão de qualquer reserva de lucro gera um fato permutativo, pois sai valor da *Reserva*, diminuindo o PL, e entra valor em *Lucros Acumulados*, aumentando o PL.
- b) O aumento do Capital com a utilização de Lucros Acumulados é um fato modificativo aumentativo.
- c) A apropriação de salários é um fato permutativo.
- d) O pagamento de salários no mês seguinte à ocorrência do fato gerador é um fato modificativo diminutivo.
- e) A prescrição de uma dívida é um fato modificativo diminutivo.

20. Venda de mercadorias é fato contábil:

- a) modificativo aumentativo;
- b) misto aumentativo;
- c) permutativo;
- d) misto;
- e) misto ou permutativo, dependendo do caso.

21. Sejam os seguintes fatos:

- Ajuste de avaliação patrimonial referente à redução de item do ativo
- Pagamento de dividendos já provisionados anteriormente
- Recebimento antecipado de clientes para prestação de serviços
- Compra de mesas de escritório para uso da empresa
- Venda de mercadorias a prazo com prejuízo
- Reversão de provisão para devedores duvidosos
- Reversão de reservas de contingências
- Pagamento de juros de mora, sem o pagamento do principal
- Pagamento de duplicatas
- Compra de ações de coligadas
- Compra de ações em tesouraria
- Apropriação de seguros a vencer
- Pagamento antecipado de seguros

O número de fatos exclusivamente modificativos é de:

- a) 1;
- b) 2;
- c) 3;
- d) 4;
- e) 5.

Nota: Para o entendimento completo das questões 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 14, 17, 18, 19 e 21, serão necessários conhecimentos do Capítulo 12.

ESCRITURAÇÃO

1. INTRODUÇÃO E CONCEITO

Vimos no capítulo anterior que os acontecimentos numa entidade que alteram o seu patrimônio qualitativa e/ou quantitativamente são chamados de fatos contábeis. Vimos também que os acontecimentos que não alteram o patrimônio são atos administrativos.

À técnica contábil que tem por objetivo os **registros** de todos os fatos contábeis e alguns atos administrativos – normalmente aqueles atos que darão origem a fatos – em livros próprios chamamos de **ESCRITURAÇÃO**.

2. MÉTODOS DE ESCRITURAÇÃO

São 2 (dois) os métodos de escrituração mais conhecidos:

2.1. Método das Partidas Simples

Também conhecido como UNIGRAFIA, pois neste método a escrituração é unilateral, isto é, para o registro de um determinado fato contábil, apenas um elemento patrimonial é utilizado. Não há o conceito de que para cada débito tenha que haver um crédito de igual valor.

Uma empresa que escreva, por exemplo, o livro caixa e utilize este método só irá registrar os fatos visando exclusivamente ao controle do dinheiro. Os demais elementos não serão controlados.

A utilização de tal método não permite o controle completo do patrimônio, pois só há o registro de alguns fatos.

2.2. Método das Partidas Dobradas

Método elaborado pela primeira vez em Veneza, na Itália, em 1494, pelo frade franciscano Luca Pacioli. É também conhecido como DIGRAFIA, pois neste método a escrituração é bilateral, isto é, o registro de cada fato envolve pelo menos um elemento que será debitado e pelo menos um elemento que será creditado, ou seja, **para todo débito há pelo menos um crédito e vice-versa**. Não há débito sem crédito.

O uso de tal método permite o controle simultâneo de todos os elementos patrimoniais e de resultado envolvidos em cada fato. Daí, é considerado um método contabilmente perfeito e adotado em todos os países do mundo.

3. SISTEMAS DE ESCRITURAÇÃO

3.1. Introdução

Os sistemas de escrituração podem ser entendidos como as diferentes formas de se escriturar os fatos contábeis. São eles os seguintes:

- Manual
- Maquinizado
- Mecanizado
- Informatizado

3.2. Sistema Manual

Quando os registros dos fatos contábeis nos livros de escrituração são feitos manualmente, com a utilização de caneta esferográfica.

3.3. Sistema Maquinizado

Quando, para os registros dos fatos contábeis, se utilizam máquinas de escrever convencionais e fichas triplices.

Cada ficha tríplex é constituída de três vias de cores diferenciadas e uso de papel carbono, a fim de que a escrituração das mesmas seja simultânea. A primeira via, impressa e datilografada com tinta copiativa, será copiada no livro Diário. A segunda, representa a conta debitada, que irá compor o livro Razão, uma vez que o espaço destinado ao crédito está cancelado. A terceira, representa a conta creditada, que irá compor o livro Razão, uma vez que o espaço destinado ao débito está cancelado.

3.4. Sistema Mecanizado

É um sistema mais sofisticado que o maquinizado, pois é feito com a utilização de máquinas de escrever com mais recursos que uma máquina de escrever convencional. Tais máquinas possuem, entre outras coisas, somadores, que fornecem as somas dos débitos e dos créditos, e saldadores, que fornecem os saldos das contas.

De forma semelhante ao sistema maquinizado, a escrituração no Diário e no Razão é simultânea. Isto é possível através da utilização de fichas *voucher*, tendo estas muita semelhança com as fichas triplices utilizadas no sistema maquinizado.

3.5. Sistema Informatizado (ou Eletrônico)

É muito mais prático e eficaz que os sistemas anteriores, pois utiliza o computador para os registros de todos os fatos contábeis.

No início de sua existência, só as grandes empresas o utilizavam. Atualmente, dada a constante criação de novos sistemas de processamento de dados e o decrescente custo da informática, as pequenas e microempresas estão adorando esse sistema.

Atualmente, o Governo Federal, através da Secretaria da Receita Federal do Brasil, está implantando gradativamente o SPED (Sistema Público de Processamento de Dados), o qual começou a entrar em vigor para algumas empresas brasileiras no ano de 2008, em caráter de teste, se estendendo em 2009 para grande parte das empresas tributadas pelo lucro real. Esse projeto possui três bases: EFD (Escrituração Fiscal Digital); ECD (Escrituração Contábil Digital) e NF-e (Nota Fiscal Eletrônica). A intenção do Governo é estender esse sistema a todas as empresas brasileiras, independentemente da forma de tributação, extinguindo assim, definitivamente, a escrituração manual, maquinizada ou mecanizada.

4. LIVROS DE ESCRITURAÇÃO

4.1. Introdução

Quando falamos em ESCRITURAÇÃO, podemos estar falando de forma global ou específica. De forma global, a escrituração envolve os registros de todos os acontecimentos relacionados com a gestão da entidade, inclusive daqueles não relacionados com as modificações qualitativas e/ou quantitativas do patrimônio. De forma específica, a escrituração tem caráter puramente contábil, isto é, visa aos registros de todos os fatos contábeis.

Sob a visão global, dividiremos os livros de escrituração em quatro categorias:

- Livros Fiscais
- Livros Sociais
- Livros Trabalhistas
- Livros Contábeis

4.2. Livros Fiscais

São aqueles exigidos pelo Fisco, para controle de tributos, através de legislação específica, nas três esferas de governo: Federal, Estadual e Municipal.

⇒ NA ESFERA MUNICIPAL

Regra geral, o uso de livros fiscais na área municipal gira em torno do controle do ISS (Imposto sobre Serviços).

Visto que cada município tem a sua legislação própria, seria muito difícil indicar a exigência de cada município. Como exemplo, na capital do Estado de São Paulo, podemos citar os seguintes livros:

- Registro de Prestação de Serviços
- Registro de Contratos de Prestação de Serviços
- Recebimento de Impressos Fiscais e Termos de Ocorrência

⇒ NA ESFERA ESTADUAL

Nesse caso, o principal a ser controlado é o ICMS. Os livros mais conhecidos são os seguintes:

- Registro de Apuração do ICMS
- Registro de Inventários
- Registro de Entradas de Mercadorias – modelo 1 ou 1A
- Registro de Saídas de Mercadorias – modelo 2 ou 2A
- Registro de Controle da Produção e do Estoque
- Registro de Impressão de Documentos Fiscais – modelo 5
- Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência

Observações:

1. O livro de registro de entradas de mercadorias, modelo 1 (para empresas industriais) e modelo 1 A (para empresas comerciais), substitui o livro de registro de compras, sendo este último de exigência federal.

2. O livro de Registro de Impressão de Documentos Fiscais só é exigido às empresas gráficas, isto é, empresas que trabalham com a confecção de impressos fiscais.

⇒ NA ESFERA FEDERAL

Os impostos a serem controlados por livros fiscais são IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o IR (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza), além da CSL (Contribuição Social s/o Lucro), a qual tem em muitos casos a mesma base de cálculo do Imposto de Renda.

São livros fiscais na esfera federal:

- | | | |
|---|---|--|
| ■ Registro de Apuração do IPI | } | <i>pelo RPII</i>
(Regulamento do IPI) |
| ■ Registro do Selo Operacional de Controle | | |
| ■ LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) | } | <i>pelo RIR</i> |
| ■ Registro de Inventários (Regulamento do IR) | | |
| ■ Registro de Compras | | |

Observações:

1. Todas as empresas que possuem estoques de mercadorias, materiais ou produtos são obrigadas, *pelo RIR*, a manterem o livro de **Registro de Inventários**. Para uma empresa comercial, nesse livro é controlado, entre outras coisas, o Custo das Mercadorias Vendidas, o qual será subtraído da Receita de Vendas, para o cálculo do *Lucro Operacional Bruto*, servindo este de base para se chegar ao *Lucro Real*, o qual é a base de cálculo do imposto de renda das grandes empresas no Brasil.

2. O **LALUR** é um dos livros fiscais mais importantes. É nesse livro que as empresas de grande porte calculam o imposto de renda a pagar sobre os seus lucros. Como já comentado anteriormente, a base de cálculo do imposto de renda para as grandes empresas é o **LUCRO REAL**, também chamado de **LUCRO FISCAL**, cujo cálculo veremos no Capítulo 13. Cabe ressaltar que “**REAL**” não está no sentido de realidade e sim de “**REALEZA**”, ou seja, o lucro das empresas regulado pela realeza, que, no nosso caso, é o **FISCO**. No caso das pequenas empresas, não há a obrigatoriedade de escriturarem o **LALUR**, pois, em geral, declaram o imposto de renda com base no **LUCRO PRESUMIDO**, tendo este como ponto de partida para o seu cálculo um percentual estabelecido pela legislação sobre as vendas e não sobre o lucro. No caso das microempresas, a tributação, em geral, não é pelo lucro real e nem pelo lucro presumido e sim pelo **SIMPLES NACIONAL** (ou **SUPER SIMPLES**). Cabe, no entanto, ressaltar que Lucro Presumido e Lucro Real, além de serem considerados sistemas de tributação, são também base de cálculo para o IR. No caso do Simples Nacional, este é apenas sistema de tributação e não base de cálculo.

4.3. Livros Sociais

Além dos livros exigidos pelas legislações fiscal e comercial, as cias. são obrigadas, pelo art. 100 da Lei nº 6.404/1976, a escriturar os seguintes livros:

- Livro de Registro de Ações Nominativas
- Livro de Transferência de Ações Nominativas
- Livro de Registro de Partes Beneficiárias Nominativas
- Livro de Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas
- Livro de Atas das Assembleias Gerais
- Livro de Presença de Acionistas
- Livro de Atas das Reuniões do Conselho de Administração (se houver)
- Livro de Atas das Reuniões de Diretoria
- Livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal

4.4. Livros Trabalhistas

São livros sujeitos a fiscalização na esfera federal. Sua manutenção é imposta pela Consolidação das Leis do Trabalho. São eles:

- Livro de Registro de Empregados
- Livro de Inspeção do Trabalho

4.5. Livros Contábeis

São os que realmente interessam à Contabilidade, pois é neles que são registrados os fatos contábeis. Os mais conhecidos são:

- Diário
- Razão
- Caixa
- Contas Correntes

Observações:

1. O livro DIÁRIO é:

- **obrigatório**, pois é exigido por lei (Novo Código Civil);
- **principal**, pois registra todos os fatos contábeis;
- **cronológico**, pois os fatos contábeis são escriturados em ordem cronológica (dia, mês e ano).

2. O livro RAZÃO é:

- **facultativo**, pela legislação comercial (Código Comercial), e **obrigatório**, pela legislação fiscal (RIR), somente às entidades obrigadas a declararar o IR com base no *Lucro Real* (Lei nº 8.218/1991, art. 18);
- **principal**, pois, tal como o Diário, registra todos os fatos contábeis;
- **sistemático**, pois os fatos são registrados por espécie (por tipo de conta), e não por ordem cronológica. Em outras palavras, o livro Razão é um conjunto de fichas, onde cada uma representa uma conta. Assim, por exemplo, se uma empresa comprar mercadorias a prazo, no Diário, tal fato será posto em ordem cronológica. No Razão, deverá ser localizada a conta Mercadorias, a qual será debitada, e conta Fornecedores, a qual será creditada. Cabe também ressaltar que, dentro de uma ficha de razão, existe uma ordem cronológica de débitos e créditos. Daí, pode-se dizer que o livro Razão é primordialmente sistemático e secundariamente cronológico, ao passo que o livro Diário é exclusivamente cronológico.

3. Ao passo que os LIVROS PRINCIPAIS (Diário e Razão) registram todos os fatos contábeis, os LIVROS AUXILIARES (Caixa e Contas Correntes) registram alguns fatos contábeis. No livro Caixa, somente são registrados os fatos que envolvam movimentação de dinheiro. No livro Contas Correntes, normalmente, são registrados os fatos relacionados com *Clientes*, *Fornecedores* e *Bancos*, sendo estas contas analíticas (Razão Analítico).

4. As contas podem ser classificadas em SINTÉTICAS ou ANALÍTICAS. **Contas Sintéticas** são aquelas que não são decompostas em outras subcontas. **Contas Analíticas** são aquelas que podem ser decompostas, como é o caso, por exemplo, da conta "Fornecedores" (Fornecedor X, Fornecedor Y, Fornecedor Z etc.).

5. O art. 1.179 do Código Civil determina que o empresário (com exceção do de pequeno porte) e a sociedade empresária devem seguir um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva. Devem também elaborar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico (DRE), devendo ainda essas demonstrações serem lançadas no livro Diário e assinadas pelo contabilista legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária. No caso da escrituração mecanizada ou informatizada, o livro Diário, que, segundo o CC, é indispensável, pode ser substituído por fichas. Neste caso, o livro Diário pode ser substituído pelo livro Balancetes Diários e Balanços, o qual deve ser escriturado de modo que registre a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários; e o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício, de forma que sejam observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para o livro Diário. De acordo com o Código Civil, com relação aos outros livros, o número e a espécie ficam a critério dos interessados.

6. No caso das sociedades anônimas, a Lei nº 6.404/1976, em seu art. 177, estabelece o seguinte com relação à escrituração:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

§ 4ª As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5ª As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

§ 6ª As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

5. LIVRO DIÁRIO

5.1. Lançamento

É o registro do fato contábil ocorrido.

5.2. Elementos Essenciais do Lançamento

- Local e data
- Conta(s) debitada(s)
- Conta(s) creditada(s)
- Histórico
- Valor



Exemplo:

Rio de Janeiro, 12 de outubro de 1999

→ local e data

Mercadorias

→ conta debitada

a fornecedores

→ conta creditada

Compras a prazo do fornecedor X, conforme nota fiscal 047 ...400

↓
Histórico

↓
valor

Observemos, no lançamento acima, que a conta debitada vem antes da conta creditada. Observemos também que a conta creditada é precedida pela partícula “a”. Esta partícula é usada apenas na escrituração manual. Na escrituração mecanizada, maquinizada ou informatizada não se usa tal partícula. Assim, se no exemplo a escrituração fosse MECANIZADA, o lançamento ficaria da seguinte forma:

Rio de Janeiro, 12 de outubro de 1999

D – Mercadorias	400	
C – Fornecedores		400
Compras a prazo do fornecedor X, conforme nota fiscal 047		

Normalmente, nesse tipo de escrituração, como podemos notar, o valor debitado fica mais à esquerda e o valor creditado fica mais à direita, por causa das fichas de *voucher*, que, como comentado anteriormente, possuem três vias: a primeira, para o livro Diário; a segunda, para o livro Razão (conta debitada); e, a terceira, para o livro Razão (conta creditada).

5.3. Fórmulas de Lançamento

Existem 4 (quatro) fórmulas de lançamento no livro Diário:

(1ª FÓRMULA) Uma conta debitada e uma contra creditada.

Exemplo: Depósito bancário no valor de R\$ 2.400

Lançamento →	BCM		
(Manual)	a Caixa	2.400	

Lançamento →	D – BCM	2.400	
(Mecanizado)	C – Caixa		2.400

NOTA: Por questões práticas, não indicaremos, nos lançamentos, o local, data e histórico.

(2ª FÓRMULA) Uma conta debitada e mais de uma creditada.

Exemplo: Recebimento de duplicatas no valor de R\$ 8.000, com juro de 5% por atraso do cliente.

Lançamento →	Caixa		
(Manual)	a Diversos		
	a Duplicatas a Receber	8.000	
	a Juros Ativos	400	8.400

Lançamento →	D – Caixa	8.400	
(Mecanizado)	C – Duplicatas a Receber		8.000
	C – Juros Ativos		400

Obs.: No lançamento pela escrituração manual, utiliza-se a palavra *DIVERSOS* como indicação de que há mais de uma conta creditada ou mais de uma conta debitada. No caso do lançamento de 2ª fórmula, a palavra *DIVERSOS* vem precedida da partícula “a”, representando, assim, as contas creditadas. No caso do lançamento de 3ª fórmula, que veremos a seguir, a referida palavra inicia o lançamento sem a partícula “a”, representando as contas debitadas. No lançamento manual de 4ª fórmula, a palavra *DIVERSOS* aparece duas vezes: a primeira, sem a partícula “a”, representando as contas debitadas, e a segunda, com a partícula “a”, representando as contas creditadas. Na escrituração maquinizada, mecanizada ou informatizada não se utiliza tal palavra.

(3ª FÓRMULA) Mais de uma conta debitada e apenas uma conta creditada.

Exemplo: Recebimento de duplicatas no valor de R\$ 8.000, com desconto de 5% por antecipação de pagamento por parte do cliente.

<i>Lançamento →</i>	<i>Diversos</i>		
<i>(Manual)</i>	<i>a Duplicatas a Receber</i>		
	<i>Caixa</i>	7.600	
	<i>Descontos Concedidos</i>	400	8.000

<i>Lançamento →</i>	<i>D – Caixa</i>	7.600	
<i>(Mecanizado)</i>	<i>D – Descontos Concedidos</i>	400	
	<i>C – Duplicatas a Receber</i>		8.000

NOTA: Observemos que, no lançamento manual, “aparentemente” as contas debitadas aparecem após a conta creditada. Na realidade, estas contas estão antes da conta creditada, pois são representadas pela palavra *DIVERSOS*, a qual, como podemos ver, está antes da conta creditada.

(4ª FÓRMULA) Mais de uma conta debitada e mais de uma creditada.

Exemplo: Venda à vista por R\$ 63.000 de um imóvel no valor de R\$ 50.000, valor este composto pelo valor de uma edificação avaliada em R\$ 40.000 e pelo valor de um terreno avaliado em R\$ 10.000, sendo a depreciação acumulada de 30% do valor da edificação.

<i>Lançamento →</i>	<i>Diversos</i>		
<i>(Manual)</i>	<i>a Diversos</i>		
	<i>Caixa</i>	63.000	
	<i>Depreciação Acumulada</i>	12.000	
	<i>a Imóveis</i>	50.000	
	<i>a Outras Receitas</i>	25.000	75.000

<i>Lançamento →</i>	<i>D – Caixa</i>	<i>63.000</i>
<i>(Mecanizado)</i>	<i>D – Depreciação Acumulada</i>	<i>12.000</i>
	<i>C – Imóveis</i>	<i>50.000</i>
	<i>C – Outras Receitas</i>	<i>25.000</i>

Observemos que a conta *Caixa* foi debitada, pois entraram R\$ 63.000 em dinheiro. A conta *Imóveis* foi creditada, pois o imóvel “saiu”, isto é, deixou de integrar o patrimônio da empresa. A conta *Depreciação Acumulada*, que é credora, foi debitada, pois deixa de existir na empresa juntamente com o imóvel. O valor contábil do imóvel, o qual é composto pela edificação (sofre depreciação) e pelo terreno (não sofre depreciação), é igual a R\$ 50.000 – 30% R\$ 40.000, ou seja, R\$ 38.000. Visto que foi vendido por R\$ 63.000, gerou um lucro não operacional de R\$ 25.000, o qual indicamos na conta *Outras Receitas*.

5.4. Erros de Escrituração e Correções

⇒ ERROS MAIS COMUNS:

- VALOR – quando ao invés de debitar-se ou creditar-se um determinado valor, debita-se ou credita-se outro valor.
- TÍTULO – quando se utiliza o nome de uma conta, quando se deveria usar o nome de outra conta.
- INVERSÃO – quando a conta que deveria ser debitada foi creditada e a que deveria ser creditada foi debitada.
- DUPLO REGISTRO – quando o lançamento que já havia sido feito é feito pela segunda vez.
- OMISSÃO – quando não se faz o lançamento.
- HISTÓRICO INCORRETO – quando o fato ocorrido não corresponde ao descrito no histórico do lançamento.

⇒ FORMAS DE CORREÇÃO:

- ESTORNO – Consiste em se anular o lançamento incorreto, através da elaboração de um lançamento invertido em relação àquele.
- COMPLEMENTAÇÃO – Consiste em se fazer lançamento para complementar valor lançado a menor (complementação positiva) ou lançado a maior (complementação negativa). Pode-se também chamar a complementação negativa de estorno parcial.
- TRANSFERÊNCIA – É utilizada quando se comete erro de título. Consiste em se fazer um lançamento de tal forma que a contra incorreta seja debitada ou creditada em contrapartida com a conta correta.

- **RESSALVA** — É normalmente feita quando se comete erro no histórico. Se o erro for identificado antes de se terminar o histórico, pode-se, por exemplo, utilizar expressões do tipo “digo” ou “isto é”. Caso o erro seja identificado após o fechamento do histórico incorreto, a ressalva deverá ser feita posteriormente.

Exemplos:

1) Pagamento de duplicatas no valor de R\$ 900.

Lançamento incorreto:	<i>Duplicatas a Receber</i>	
	<i>a Caixa</i>	900

Erro cometido: TÍTULO, pois a conta que deveria ser debitada seria Duplicatas a Pagar e não Duplicatas a Receber.

(1ª SOLUÇÃO)

Estorno:	<i>Caixa</i>	
	<i>a Duplicatas a Receber</i>	900
Lançamento correto:	<i>Duplicatas a Pagar</i>	
	<i>a Caixa</i>	900

(2ª SOLUÇÃO)

Transferência:	<i>Duplicatas a Pagar</i>	
	<i>a Duplicatas a Receber</i>	900

2) Depósito bancário no valor de R\$ 900.

Lançamento incorreto:	<i>Caixa</i>	
	<i>a BCM</i>	900

Erro cometido: INVERSÃO, pois, no depósito bancário, debita-se BCM e credita-se Caixa.

(SOLUÇÃO)

Transferência:	<i>BCM</i>	
	<i>a Caixa</i>	1.800

NOTA: Em erros de inversão, a correção pode ser feita estornando-se o lançamento incorreto e fazendo-se o correto. Outra forma de corrigir é fazendo-se um único lançamento com o valor dobrado, no caso, $1.800 = 900 + 900$.

3) Recebimento de duplicatas no valor de R\$ 12.000.

Lançamento incorreto:

Caixa

a Duplicatas a Receber

7.000

Erro cometido: VALOR, pois faltam R\$ 5.000

(SOLUÇÃO)

Complementação:

Caixa

a Duplicatas a Receber

5.000

5.5. Formalidades do Livro Diário

O Diário não é só um livro, mas também um documento. Por esta razão, deve observar as formalidades impostas pela legislação pertinente. Tais formalidades podem se referir ao livro antes de ser escriturado (formalidades extrínsecas), ou se referir ao próprio conteúdo da escrituração (formalidades intrínsecas). Assim:

⇒ FORMALIDADES EXTRÍNSECAS:

- O livro Diário deve ser encadernado.
- As folhas devem ser numeradas.
- O livro Diário deve ser autenticado na Junta Comercial do Estado (no caso das empresas mercantis) ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas (no caso das empresas civis).
- No livro Diário, deve haver termo de abertura e termo de encerramento.

⇒ FORMALIDADES INTRÍNSECAS:

- A escrituração no Diário deve seguir uma ordem cronológica (dia, mês e ano).
- Na escrituração do Diário, não deve haver rasuras, borrões, sinais, linhas em branco, entrelinhas, folhas em branco etc.
- A escrituração deve ser feita em língua e moeda nacionais.

5.6. Resoluções do CFC referentes à Escrituração

RESOLUÇÃO CFC Nº 563/1983

Aprova a NBC T 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/1981, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de normatizar as formalidades da escrituração contábil;
CONSIDERANDO as sugestões recebidas das Entidades de Classe, Faculdades, Conselhos Regionais de Contabilidade e Contabilistas do País;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a Norma NBC T 2.1, que trata das Formalidades da Escrituração Contábil.

Art. 2º. A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 28 de outubro de 1983.

JOÃO VERNER JUENEMANN

Presidente

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil

2.1.1 – A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 – A escrituração será executada:

- a) em idioma e moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

2.1.2.1 – A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações.

O item 2.1.2.1 foi alterado pela Resolução CFC nº 848, de 16 de junho de 1999.

2.1.2.2 – Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no “Diário” ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

2.1.3 – A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas do Contabilista legalmente habilitado.

2.1.4 – O Balanço e demais Demonstrações Contábeis, de encerramento de exercício serão transcritos no “Diário”, completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou de representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis, elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

2.1.5 – O “Diário” e o “Razão” constituem os registros permanentes da Entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No “Diário” serão lançadas, em ordem cronológica, com individuação, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

2.1.5.1 – Observado o disposto no *caput*, admite-se:

- a) a escrituração do “Diário” por meio de partidas mensais;
- b) a escrituração resumida ou sintética do “Diário”, com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.

2.1.5.2 – Quando o “Diário” e o “Razão” forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro “Balancetes Diários e Balanços”.

2.1.5.3 – No caso de a Entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.

2.1.5.4 – O livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente.

O item 2.1.5.4 foi alterado pela Resolução CFC nº 790, de 13 de dezembro de 1995.

RESOLUÇÃO CFC Nº 596/1985

Aprova a NBC T 2.4 – Da Retificação de Lançamentos.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/1981, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de normatizar as formalidades da retificação de lançamentos;

CONSIDERANDO a conclusão do GRUPO DE TRABALHO constituído pela Portaria CFC nº 4/1982, em reunião realizada nos dias 9 e 10 de maio de 1985;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do contabilista,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC T 2.4 – DA RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTOS.

Art. 2º. A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 14 de junho de 1985.

JOÃO VERNER JUENEMANN

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

NBC T 2.4 – Da Retificação de Lançamentos

2.4.1 – Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de um registro realizado com erro, na escrituração contábil das Entidades.

2.4.2 – São formas de retificação:

- a) o estorno;
- b) a transferência; e
- c) a complementação.

2.4.2.1 – Em qualquer das modalidades supramencionadas, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

2.4.3 – O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

2.4.4 – Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta adequada.

2.4.5 – Lançamento de complementação é aquele que vem, posteriormente, complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

2.4.6 – Os lançamentos realizados fora da época devida deverão consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

RESOLUÇÃO CFC Nº 597/1985

Aprova a NBC T 2.2 – Da Documentação Contábil.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/1981, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de se estabelecer critérios sobre a documentação contábil;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as **NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras contribuirá para a promoção da valorização profissional do contabilista,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC T 2.2, que trata da Documentação Contábil.

Art. 2º. A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 14 de junho de 1985.

JOÃO VERNER JUENEMANN

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

NBC T 2.2 – Da Documentação Contábil

2.2.1 – A Documentação Contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apoiam ou compõem a escrituração contábil.

2.2.1.1 – Documento contábil, estrito-senso, é aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento(s) na escrituração contábil da Entidade.

2.2.2 – A Documentação Contábil é hábil, quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

2.2.3 – A Documentação Contábil pode ser de origem interna quando gerada na própria Entidade, ou externa quando proveniente de terceiros.

2.2.4 – A Entidade é obrigada a manter em boa ordem a documentação contábil.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: A Cia. Selma, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, pagou, em 30/08/X1, o prêmio correspondente a uma apólice de seguro contra incêndio de suas instalações para vigor no período de 01/09/X1 a 30/08/X2. O valor pago de R\$ 48.000,00 foi contabilizado como despesa operacional do exercício de X1. Observando o princípio contábil da competência, marque a opção que indica o lançamento de ajuste feito em 31/12/X1:

- a) Seguros a Vencer
a Despesas de Seguros..... 32.000
- b) Despesas de Seguros
a Seguros a Vencer..... 32.000
- c) Seguros a Vencer
a Despesas de Seguros..... 16.000
- d) Despesas de Seguros
a Seguros a Vencer..... 16.000
- e) Seguros a Vencer
a Lucros Acumulados..... 32.000

(SOLUÇÃO)

Pelo regime de competência, a despesa de seguros não é caracterizada pelo pagamento e sim pela ocorrência do fato gerador, sendo este a cobertura do patrimônio ao longo do tempo, que no caso é a cobertura pelo período de 12 meses, a contar de 01/09/X1. Assim:

Despesas de Seguros de X1 (4 meses) = \$ 48.000 ÷ 12 × 4 = 16.000

Seguros a Vencer = \$ 48.000 – \$ 16.000 = \$ 32.000 → Ativo Circulante em X1

Lançamento INCORRETO:

Despesas de Seguros

a Caixa

48.000

Lançamento de AJUSTE:

Seguros a Vencer

a Despesas de Seguros

32.000

(Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: (Técnico da Receita Federal/Esaf) Assinale a opção incorreta:

- O Patrimônio é um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a uma pessoa ou a uma entidade.
- No balanço patrimonial, o total do Ativo é sempre igual ao do Passivo.
- No lançamento, a data e o histórico exercem função histórica.
- Método de escrituração é a forma de registrar os fatos administrativos.
- O princípio fundamental do método das partidas dobradas é o de que não há devedor sem credor e vice-versa, correspondendo a cada débito, invariavelmente, um crédito de igual valor.

(SOLUÇÃO)

- CORRETO.** O Patrimônio é formado por uma parte positiva (bens + direitos) e por uma parte negativa (obrigações)
- CORRETO.** No balanço, o total do Ativo (bens + direitos) é igual ao total do Passivo (Passivo Exigível + Passivo Não exigível).
- CORRETO.** Em qualquer lançamento no Diário, a data, juntamente com o histórico, exercem uma função histórica, pois retratam o fato ocorrido e a sua época.
- INCORRETO.** As formas de registrar os fatos são: Manual, Maquinizada, Mecanizada e Informatizada. Estes são SISTEMAS DE ESCRITURAÇÃO, e não métodos de escrituração. (Opção d)
- CORRETO.** Partida dobrada significa que o débito se contrapõe ao crédito e vice-versa.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (TFC/Esaf) Observe o lançamento contábil abaixo:

Contas a Receber	17.000	
Depreciação Acumulada	5.000	
Máquinas		15.000
Resultados Não Operacionais		7.000

O lançamento registra contabilmente:

- venda a prazo, por 17.000, de máquina de uso, de valor contábil 10.000;
- baixa de máquina do ativo imobilizado, cujo valor contábil, levado a prejuízo do exercício, era de 7.000;
- venda a prazo, por 17.000, de máquina de uso, cujo valor contábil era de 15.000;
- baixa de máquina do ativo imobilizado por haver atingido depreciação total;
- venda a prazo, por 17.000, de máquina de uso, com prejuízo de 7.000.

(SOLUÇÃO)

- Neste tipo de lançamento, os valores à esquerda são os debitados, isto é, 17.000 e 5.000, e os valores à direita são os creditados, isto é, 15.000 e 7.000.
- O valor contábil da Máquina é a diferença entre o seu custo (\$ 15.000) e a sua depreciação acumulada (\$ 5.000), isto é, \$ 10.000.
- Observemos que a máquina está sendo vendida a prazo por \$ 17.000, visto o débito em Contas a Receber e o crédito em Máquinas. No caso da Depreciação Acumulada, que é uma conta credora, esta está sendo debitada, pois “sairá” junto com a máquina. Assim, na venda da máquina, está havendo um lucro não operacional de \$ 17.000 – \$ 10.000, isto é, \$ 7.000, sendo este creditado à conta Resultados Não Operacionais. **(Opção a)**

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: O recebimento de uma duplicata com cheque de R\$ 50.000, sendo que em tal recebimento foi concedido ao cliente um desconto 20%, gera o seguinte lançamento no Diário do fornecedor:

- Diversos

a Duplicatas a Receber		
BCM	50.000	
Descontos Concedidos	<u>10.000</u>	60.000
- Diversos

a Duplicatas a Receber		
Caixa	50.000	
Descontos Concedidos	<u>10.000</u>	60.000
- BCM

a Duplicatas a Receber	50.000	
------------------------	--------	--
- Diversos

a Duplicatas a Receber		
BCM	50.000	
Descontos Concedidos	<u>12.500</u>	62.500
- Diversos

a Duplicatas a Receber		
Caixa	50.000	
Descontos Concedidos	<u>12.500</u>	62.500

(SOLUÇÃO)

- O cheque recebido não entra no BCM, e sim no Caixa. Só entraria em BCM se houvesse depósito bancário. Logo, deve-se debitar Caixa de R\$ 50.000.
- $R\$ 50.000 = 80\% \text{ do valor das duplicatas a receber. Logo, deve-se creditar Duplicatas a Receber de } R\$ 50.000 \div 0,8 = R\$ 62.500 \text{ e debitar Descontos Concedidos de } R\$ 62.500 - R\$ 50.000 = R\$ 12.500. \text{ (Opção e)}$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: (Auditor da Receita Federal/Esaf) Lançamentos (só contas e valores):

- 1) Comissões sobre Vendas
a Bancos Conta Movimento \$ 500
- 2) Bancos Conta Movimento
a Duplicatas a Receber \$ 800
- 3) Bancos Conta Movimento
a Receita de Aluguéis de Equipamentos \$ 60
- 4) Obrigações Fiscais
a Bancos Conta Movimento \$ 200
- 5) Bancos Conta Movimento
a Fundo de Comércio Adquirido \$ 5.000

Os lançamentos acima, apresentados de forma simplificada, não se referem a estornos, retificações, transferências, complementações ou venda de direitos.

Assim sendo, está errado, em função da natureza e finalidade das contas envolvidas, o registro contábil de número:

- a) 1;
- b) 2;
- c) 3;
- d) 4;
- e) 5.

(SOLUÇÃO)

- 1) Pagamento de comissões com emissão de cheque.
- 2) Recebimento de duplicata em cobrança pelo banco (cobrança simples).
- 3) Recebimento de aluguel com depósito bancário.
- 4) Pagamento de dívidas fiscais com emissão de cheque.
- 5) A aquisição de BEM implica debitar o bem e creditar uma disponibilidade ou uma obrigação. No caso, o lançamento está invertido. (Opção e)

Exercícios de Fixação

1. (Marinha) Uma empresa paga com cheque uma despesa de salário, contabilizada no ano anterior e constante do Balanço Patrimonial como obrigação. O lançamento do fato contábil será:
 - a) Débito: Salários a Pagar
Crédito: Despesas de Salários
 - b) Débito: Despesa de Salários
Crédito: Salários a Pagar
 - c) Débito: Despesas de Salários
Crédito: Encargos
 - d) Débito: Salários a Pagar
Crédito: Bancos c/Movimento
 - e) Débito: Salários a Pagar
Crédito: Caixa

2. O lançamento abaixo registra um fato contábil:
Diversos
a Fornecedores
Material de Expediente
Móveis e Utensílios
Estoque de Mercadorias
 - a) modificativo diminutivo;
 - b) permutativo;
 - c) misto aumentativo;
 - d) misto diminutivo;
 - e) modificativo aumentativo.

3. A característica do Lançamento Contábil de 2ª fórmula é:
 - a) uma conta devedora e uma conta credora;
 - b) diversas contas devedoras e diversas contas credoras;
 - c) uma conta devedora e duas ou mais contas credoras;
 - d) duas contas devedoras e duas credoras;
 - e) duas ou mais contas credoras e uma conta devedora.

4. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Observe o lançamento contábil que vem a seguir:
Brasília – DF, 15 de março de 1993

Mercadorias

a Duplicatas a Receber

Vr. Compra de mercadorias efetuadas na data, sendo 45 unidades o custo unitário de \$ 150,00 e 95 unidades ao custo unitário de \$ 65,00 \$ 12.925

O lançamento acima:

- está correto;
 - apresenta erro de valor;
 - apresenta erro de conta;
 - está incompleto;
 - representa uma venda a prazo e não uma compra.
5. (Fiscal de Rendas – SP/Vunesp) O Ativo é o conjunto de bens e direitos, de propriedade da empresa, que trará benefícios presentes e futuros para a entidade. Como consequência desta regra, pode-se dizer que uma operação importante nas empresas não é contabilizada como Ativo. Assinale a alternativa que indica a operação que não é tradicionalmente contabilizada como Ativo:
- Leasing.
 - Fundo de Comércio adquirido.
 - O passe de um jogador de futebol adquirido por uma empresa.
 - Uma máquina adquirida através de um longo financiamento.
 - Material de escritório.
6. Sobre o lançamento seguinte, é incorreto afirmar:
- D – Lucros Acumulados
C – Dividendos a Pagar
- Reduz a situação líquida patrimonial.
 - É de primeira fórmula.
 - Aumenta o capital de terceiros.
 - Indica uma das destinações do lucro líquido.
 - Caracteriza um fato permutativo.

7. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Determinada empresa contratou arrendamento mercantil de um computador, nas seguintes condições:

– Valor do contrato	\$ 6.000.000
– Prazo do contrato	30 meses
– Valor da contraprestação	\$ 200.000

Por ocasião da assinatura do contrato e recebimento do equipamento, a empresa fez o seguinte registro contábil:

EQUIPAMENTOS DE ESCRITÓRIO

a FORNECEDORES 6.000.000

Pela aquisição, a prazo e através de contrato de arrendamento mercantil, do computador marca SOL, modelo A1, série 001000

Examinando o registro contábil, conclui-se que o lançamento:

- a) estaria correto, se o valor de \$ 6.000.000 fosse contabilizado na medida em que as prestações fossem sendo contabilizadas;
- b) está correto;
- c) está correto, mas a depreciação do equipamento só poderá ser admitida em relação às parcelas já pagas;
- d) está correto, e a depreciação do equipamento poderá ser admitida em relação ao valor total de \$ 6.000.000;
- e) não está correto.

8. Seja a seguinte relação de livros:

LALUR

Registro de Partes Beneficiárias

Registro de Inventário

Diário

Contas-Correntes

Registro de Entradas

Atas e Pareceres do Conselho Fiscal

Da relação anterior, o número de Livros Fiscais é de:

- a) 1;
- b) 2;
- c) 3;
- d) 4;
- e) 5.

9. (Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – Analista/Esaf) A empresa Comercial do Ponto Ltda., ao contabilizar a quitação, por via bancária, de uma duplicata no valor de R\$ 600,00, com acréscimo de 10% relativos a juros, terá de efetuar o seguinte lançamento no livro Diário (omitindo-se data e históricos para simplificação):

- a) Bancos conta Movimento
 - a Diversos
 - a Duplicatas a Receber 600,00
 - a Juros Passivos 60,00 660,00
- b) Diversos
 - a Bancos conta Movimento
 - Duplicatas a Receber 600,00
 - Juros Passivos 60,00 660,00
- c) Bancos conta Movimento
 - a Diversos
 - a Duplicatas a Pagar 600,00
 - a Juros Passivos 60,00 660,00
- d) Diversos
 - a Bancos conta Movimento
 - Duplicatas a Pagar 600,00
 - Juros Passivos 60,00 660,00
- e) Duplicatas a Pagar
 - a Diversos
 - a Bancos conta Movimento 600,00
 - a Juros Passivos 60,00 660,00

10. Considere o seguinte lançamento contábil:**Despesas de Seguros**

a Seguros a Vencer \$ 3.000

Assim, com relação ao lançamento anterior, marque a opção incorreta:

- a) É de primeira fórmula.
- b) Representa um fato modificativo diminutivo.
- c) Reduz o capital próprio.
- d) Não altera o capital de terceiros.
- e) É característico de uma empresa que trabalha com regime de caixa.

11. Não é formalidade do livro Diário:

- a) encadernação;
- b) língua e moeda nacionais;
- c) escrituração sistemática;
- d) termos de abertura e encerramento;
- e) autenticação na Junta Comercial do Estado ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

12. (Técnico da Receita Federal/Esaf) A emissão de um cheque no valor de \$ 500 para pagamento de uma duplicata, com juros de 25%, deve receber o seguinte lançamento contábil:

- a) Diversos
 - a BCM
 - Duplicatas a Pagar 400
 - Juros Passivos 100 500
- b) Duplicatas a Pagar
 - a Diversos
 - a BCM 500
 - a Despesa de Juros 100 600
- c) Diversos
 - a BCM
 - Duplicatas a Pagar 500
 - Despesa de Juros 125 625
- d) BCM
 - a Diversos
 - a Duplicatas a Pagar 400
 - a Juros Passivos 100 500
- e) Diversos
 - a Duplicatas a Pagar
 - BCM 500
 - Despesa de Juros 100 600

13. Associe:**I. Lançamento de 1ª fórmula****II. Lançamento de 2ª fórmula****III. Lançamento de 3ª fórmula****IV. Lançamento de 4ª fórmula**

A – Diversas contas debitadas e uma creditada

B – Uma conta debitada e uma conta creditada

C – Diversas contas debitadas e diversas contas creditadas

D – Uma conta debitada e diversas contas creditadas

a) IB, IID, IIIA, IVC.

d) IB, IID, IIIC, IVA.

b) IB, IIA, IIID, IVC.

e) IA, IID, IIIB, IVC.

c) ID, IIB, IIIA, IVC.

14. O lançamento de terceira fórmula, no livro Diário, assume a seguinte forma:

a) Local e data

Conta Debitada

a Diversos

histórico..... valor

b) Local e data

Diversos

a Conta Debitada

histórico..... valor

c) Local e data

Conta creditada

a Diversos

histórico..... valor

d) Local e data

Diversos

a Conta Creditada

histórico..... valor

e) Local e data

Conta Debitada

a Conta Creditada

histórico..... valor

15. O pagamento de uma duplicata no valor de R\$ 2.300 foi registrado mediante o seguinte lançamento:

Duplicatas a Receber

a Caixa

2.300

Para a correção, foi feito o seguinte lançamento:

Duplicatas a Pagar

a Duplicatas a Receber

2.300

Assim, o método de correção anterior é chamado de:

a) estorno;

b) transferência;

c) complementação;

d) ressalva;

e) estorno parcial.

b) Bancos		
a Diversos		
a Duplicatas a Receber	80.000	
a Receitas de Juros	4.000	84.000
c) Duplicatas a Receber		
a Diversos		
a Bancos	80.000	
a Receitas de Juros	4.000	84.000
d) Diversos		
a Bancos		
Duplicatas a Receber	80.000	
Receitas de Juros	4.000	84.000
e) Duplicatas a Receber		
a Diversos		
a Duplicatas Descontadas	80.000	
a Receitas de Juros	4.000	84.000

20. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Caracterizam o livro Diário todos os atributos abaixo mencionados, exceto:

- a) registro de todos os atos e fatos administrativos ocorridos na empresa;
- b) registro no órgão competente;
- c) ordem cronológica de escrituração;
- d) faculdade de escrituração em partidas mensais;
- e) obrigatoriedade.

21. Com relação ao livro Razão, marque a opção incorreta.

- a) É um livro acessório.
- b) É um livro sistemático.
- c) É um livro facultativo pela legislação comercial e obrigatório pela legislação Fiscal às empresas que declaram imposto de renda com base no lucro real.
- d) É um livro contábil.
- e) Coluna de débito e coluna de crédito são essenciais no livro Razão.

22. Com relação ao lançamento abaixo, marque a opção incorreta.
Despesas de Salários

a Salários a Pagar

- a) É um lançamento de 1ª fórmula.
- b) Caracteriza um fato modificativo diminutivo.
- c) Pode ser feito numa empresa que trabalha com regime de caixa.
- d) Aumenta o capital de terceiros.
- e) Diminui a situação líquida patrimonial.

23. Não é sistema de escrituração:

- | | |
|-----------------|----------------|
| a) Digráfico; | d) Mecanizado; |
| b) Manual; | e) Eletrônico. |
| c) Maquinizado; | |

24. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Lançamentos simplificados (contas e valores):

- | | |
|--------------------------------------|------------|
| 1) Provisão para Devedores Duvidosos | |
| a Duplicatas a Receber | \$ 36.000 |
| 2) Devedores Duvidosos | |
| a Provisão para Devedores Duvidosos | \$ 210.000 |
| 3) Encargos de Depreciação | |
| a Depreciação Acumulada de Veículos | \$ 70.000 |
| 4) Contas a Pagar | |
| a Caixa | \$ 26.000 |
| 5) Prêmios de Seguros a Vencer | |
| a Contas a Pagar | \$ 44.000 |
| 6) Caixa | |
| a Receitas Financeiras | \$ 2.000 |

Nos lançamentos acima, os valores debitados em contas de resultado totalizaram:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) \$ 306.000; | d) \$ 150.000; |
| b) \$ 280.000; | e) \$ 114.000. |
| c) \$ 254.000; | |

25. O recebimento de um cheque do cliente, em pagamento de uma duplicata no valor de \$ 30.000, com juros de 20%, deve ser escriturado na empresa recebedora da seguinte forma:

- | | | |
|-----------------------------|--------|--------|
| a) Diversos | | |
| a Bancos c/Movimento | | |
| Duplicatas a Receber | 30.000 | |
| Juros Passivos | 6.000 | 36.000 |
| b) Bancos c/Movimento | | |
| a Diversos | | |
| a Duplicatas a Receber..... | 30.000 | |
| a Juros Ativos | 6.000 | 36.000 |
| c) Diversos | | |
| a Duplicatas a Receber | | |
| Caixa..... | 30.000 | |
| Juros Passivos | 6.000 | 6.000 |
| d) Caixa | | |
| a Diversos | | |
| a Duplicatas a Receber..... | 30.000 | |
| a Juros Ativos | 6.000 | 36.000 |
| e) Duplicatas a Receber | | |
| a Diversos | | |
| a Bancos c/Movimentos..... | 30.000 | |
| a Juros Passivos | 6.000 | 36.000 |

26. Não é formalidade extrínseca do livro Diário:

- a) encadernação;
- b) língua e moeda nacionais;
- c) numeração de folhas;
- d) termos de abertura e encerramento;
- e) autenticação.

27. São formas alternativas de se corrigir erro de valor a menor na escrituração do Diário:

- a) estorno e complementação;
- b) estorno e transferência;
- c) transferência e complementação;
- d) ressalva e complementação;
- e) ressalva e transferência.

28. (Técnico da Receita Federal/Esaf)

- 1) Caixa
a Despesas Gerais
- 2) Salários
a Caixa
- 3) Caixa
a Bancos
- 4) Mercadorias
a Caixa
- 5) Bancos
a Caixa
- 6) Salários
a Salários a Pagar

Os lançamentos acima servem para registrar os seguintes eventos:

- a) o de número 3 se refere a depósito em conta corrente bancária e o de número 5 a saque em conta bancária;
- b) o de número 1 se refere a pagamento de despesas gerais e o de número 2 a pagamento de salários;
- c) o de número 4 se refere a aquisição de mercadorias e o de número 5 a saque em conta corrente bancária;
- d) o de número 6 se refere a pagamento de salários e o de número 3 a saques em conta corrente bancária;
- e) o de número 5 se refere a depósito em conta corrente bancária e o de número 4 a aquisição de mercadorias para revenda.

29. A empresa Informática LINDOX Ltda. adquiriu de seu fornecedor cinco computadores, a prazo, a \$ 800 cada, sendo um deles para uso em seu escritório e os outros quatro para revenda. O contador da empresa procedeu ao seguinte lançamento.

D Mercadorias	4.000
C Fornecedores	4.000

Assim, a correção do lançamento acima poderá ser feita através de outro lançamento, da seguinte forma.

- a) debitando-se Computadores e creditando-se Fornecedores de \$ 800;
- b) debitando-se Computadores e creditando-se Mercadorias de \$ 800;
- c) debitando-se Fornecedores e creditando-se Mercadorias de \$ 800;
- d) debitando-se Fornecedores e creditando-se Computadores de \$ 800;
- e) debitando-se Fornecedores e creditando-se Mercadorias de \$ 4.000.

30. No Razão, as contas são analíticas ou sintéticas, conforme exijam, ou não, desdobramentos ou subdivisões. São contas analíticas:

- a) Bancos conta Movimento e Caixa;
- b) Mercadorias e Veículos;
- c) Salários a Pagar e Duplicatas a Pagar;
- d) Fornecedores e Bancos c/Movimento;
- e) Veículos e Bancos c/Movimento.

31. Rio de Janeiro, 22 de agosto de 1999

D – Duplicatas a Pagar R\$ 4.000

Valor da duplicata nº 48/1999 da LUX S/A, vencida em 1ª de março de 1999

D – Juros Passivos R\$ 320

8% sobre valor da duplicata nº 48/1999 da LUX S/A

C – Bancos c/Movimento R\$ 4.320

Emissão do cheque nº 0122, em 1ª de março de 1999, para pagamento da duplicata nº 48/1999 no valor de R\$ 4.000 mais juro de mora de 8%

Com relação ao lançamento anterior, marque a opção incorreta.

- a) É de 3ª fórmula.
- b) Observou o método das partidas dobradas.
- c) Indica um fato misto diminutivo.
- d) Reduziu as disponibilidades e o passivo circulante.
- e) É comum em empresas que trabalham com sistema manual de escrituração.

32. Não é elemento essencial na escrituração do livro Razão:

- a) data;
- b) conta debitada;
- c) local;
- d) conta creditada;
- e) título.

33. São formalidades intrínsecas do livro Diário:

- a) encadernação/escrituração cronológica;
- b) autenticação/língua nacional;
- c) inexistência de rasuras/escrituração cronológica;
- d) autenticação/encadernação;
- e) língua nacional/encadernação.

34. Assinale a opção com afirmativa incorreta.

- a) O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.
- b) Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta adequada.
- c) Lançamento de complementação é aquele que vem, posteriormente, complementar, aumentando ou reduzindo, o valor anteriormente registrado.
- d) São elementos essenciais do lançamento: local e data, conta debitada, conta creditada, histórico e valor.
- e) Ressalva é forma de correção normalmente utilizada para erro de inversão.

35. (Técnico da Receita Federal/Esaf) “A escrituração da companhia será mantida em registros ———, com obediência aos preceitos da legislação ——— e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”

Completam corretamente o art. 177 da Lei nº 6.404/1976, que trata da escrituração, retrotranscrito com duas (2) omissões, as palavras:

- a) permanentes e tributária;
 - b) confiáveis e comercial;
 - c) individualizados e comercial;
 - d) permanentes e comercial;
 - e) contábeis e fiscal.
36. Um lançamento a crédito de Salários a Pagar, se não for de estorno, representa:
- a) uma redução do patrimônio líquido;
 - b) um aumento do ativo;
 - c) uma redução do passivo;
 - d) um fato permutativo;
 - e) uma redução do ativo.

37. É livro contábil:

- a) Registro das Partes Beneficiárias;
- b) Registro de Inventários;
- c) Contas Correntes;
- d) Registro de Empregados;
- e) LALUR.

38. (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) Considere o lançamento contábil abaixo.

Débito: Despesas de Férias

Crédito: Provisão de Férias

Este lançamento representa:

- a) despesa incorrida e não paga;
 - b) despesa incorrida e paga;
 - c) despesa antecipada e não paga;
 - d) despesa antecipada e paga.
39. (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) Na constituição de uma empresa, quando ocorre a integralização do capital pelos sócios, tem-se o seguinte registro:
- a) Capital a realizar
a Capital subscrito
 - b) Caixa
a Capital a realizar
 - c) Caixa
a Capital subscrito
 - d) Capital subscrito
a Capital a realizar

40. (IRB – Analista/Esaf) A empresa Almondegart S/A resolveu antecipar o pagamento de uma dívida de R\$ 5.000,00, ainda não vencida, para aproveitar o desconto de 10% oferecido pelo fornecedor. Ao contabilizar o pagamento efetuado, o contador deverá realizar o seguinte lançamento:

a) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Fornecedores	5.000,00	
a Descontos Obtidos	<u>500,00</u>	5.500,00
b) Diversos		
a Bancos conta Movimento		
Fornecedores	5.000,00	
Descontos Obtidos	<u>500,00</u>	5.500,00
c) Fornecedores		
a Diversos		
a Bancos conta Movimento	5.000,00	
a Descontos Obtidos	<u>500,00</u>	5.500,00
d) Fornecedores		
a Diversos		
a Bancos conta Movimento	4.500,00	
a Descontos Obtidos	<u>500,00</u>	5.000,00
e) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Fornecedores	5.000,00	
a Descontos Obtidos	500,00	5.500,00

41. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Ao contratar um empréstimo no Banco do Brasil para reforço de capital de giro, a empresa Tomadora S/A contabilizou:

débito de Bancos c/ Movimento	R\$ 500,00
crédito de Empréstimos Bancários	R\$ 500,00
crédito de Juros Passivos	R\$ 40,00

Para corrigir esse lançamento em um único registro, a empresa deverá contabilizar:

a) débito de Bancos c/ Movimento	R\$ 500,00
débito de Juros Passivos	R\$ 40,00
crédito de Empréstimos Bancários	R\$ 540,00
b) débito de Bancos c/ Movimento	R\$ 460,00
débito de Juros Passivos	R\$ 40,00
crédito de Empréstimos Bancários	R\$ 500,00
c) débito de Bancos c/ Movimento	R\$ 540,00
crédito de Empréstimos Bancários	R\$ 500,00
crédito de Juros Ativos	R\$ 40,00
d) débito de Juros Passivos	R\$ 40,00
crédito de Bancos c/ Movimento	R\$ 40,00
e) débito de Juros Passivos	R\$ 80,00
crédito de Bancos c/ Movimento	R\$ 40,00

PROVISÕES

1. CONCEITO

As provisões, sejam do ativo ou do passivo, representam valores cujas perfeitas quantificações dependem de fatos ainda não concretizados, mas que, devido aos princípios da **oportunidade**, **competência** e, principalmente, ao princípio da **prudência**, devem ser contabilizadas. Em outras palavras, podemos afirmar que as provisões são determinadas com base em **estimativas** que envolvam incertezas de grau variável.

2. PROVISÕES DO ATIVO

2.1 Introdução

As provisões do ativo são contas RETIFICADORAS (ou REDUTORAS), isto é, são contas cujos saldos serão subtraídos de outras contas (contas retificadas). Assim, por exemplo, se uma empresa vende mercadorias a prazo, no momento da venda, há o risco do não recebimento. Se as duplicatas a receber referentes a tais vendas forem para recebimento dentro do mesmo exercício da venda, nenhuma provisão será feita e, caso haja insolvência das referidas, a perda deverá ser apropriada como *Perdas com Clientes*. No entanto, se o prazo das duplicatas a receber ultrapassar o exercício social da venda, neste deverá ser feita uma *Provisão para Devedores Duvidosos*, a qual gerará uma *Despesa com Provisão para Devedores Duvidosos*, sendo esta apropriada ao resultado do exercício em que ocorrer a venda, e não no exercício em que se esgotarem todos os recursos de recebimento.

As PROVISÕES do ativo mais conhecidas são:

- Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- Provisão p/ Devedores Duvidosos (ou Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa)
- Provisão p/ Perdas Prováveis na Realização de Investimentos
- Provisão p/ Ajuste ao Valor Recuperável (ou Provisão p/ Perdas – Capítulo 12, item 14)

2.2. Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado

De acordo com o inciso II do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, no balanço os estoques de mercadorias, de produtos, de matérias-primas e de material de almoxarifado devem ser avaliados pelo custo de aquisição (ou produção), ou valor de mercado, se este for inferior.

Nesse caso, sendo o valor de mercado dos estoques inferior ao custo de aquisição (no caso das mercadorias, matérias-primas e material de almoxarifado) ou ao custo de produção (no caso de produtos fabricados por uma indústria), deve-se fazer uma Provisão p/ Ajuste ao Mercado.

Exemplo:

A Cia. Ipanema, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, no encerramento do exercício de 20X8, possuía em estoque as seguintes mercadorias:

	Mercadoria X	Mercadoria Y	Mercadoria Z
Custo de aquisição	\$ 7.000	\$ 6.300	\$ 1.900
Valor de mercado	<u>\$ 9.400</u>	<u>\$ 5.100</u>	<u>\$ 1.400</u>
Valor a provisionar	-	\$ 1.200	\$ 500

Constituição da provisão no encerramento do exercício de 20X8:

PAM	Despesas c/ PAM
1.700 (1)	(1) 1.700

No Balanço Patrimonial de 31/12/20X8, entre outras coisas, a empresa terá:

Mercadorias	15.200
Provisão p/Ajuste ao Mercado	<u>(1.700)</u> 13.500

EXERCÍCIO RESOLVIDO: (Agente Tributário Estadual – MS/Esaf) A Sapataria Pollísso-la, no fim do exercício, inventariou seu estoque de mercadorias para fins de balanço, tendo apurado a seguinte situação a preço de custo e de mercado:

Descrição	Quantidade	Preço/custo	Preço/mercado
Sapato polar	100 pares	R\$ 45,00/par	R\$ 40,00/par
Sandália pescador	200 pares	R\$ 22,00/par	R\$ 25,00/par
Solado borracha	006 dúzias	R\$ 11,00/un	R\$ 12,00/un
Fivela metálica	001 grossa	R\$ 2,50/un	R\$ 2,00/un

Para obedecer aos critérios de avaliação patrimonial e tendo em vista o Princípio Contábil da Prudência, a Sapataria deve adotar uma das opções a seguir. Assinale-a:

- Não deve fazer provisões, pois o preço de mercado está maior que o de custo.
- Deve fazer uma provisão de R\$ 100,00, que é a diferença entre o preço de custo e de mercado.

- c) Deve dar baixa no estoque de sapatos e de fivelas, pela diferença a maior no preço de custo.
- d) Deve fazer uma provisão no valor de R\$ 672,00 para ajustar o preço de custo ao mercado.
- e) Deve fazer uma provisão no valor de R\$ 572,00 para ajustar o preço de custo ao mercado.

(SOLUÇÃO)

Em conformidade com o inciso II do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, os estoques de mercadorias devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou valor de mercado, dos dois o menor. Assim, caso o valor de mercado seja menor, deve-se fazer uma Provisão para Ajuste ao Mercado (PAM). Logo, teremos:

$$PAM = 100 \times (45 - 40) + 144 \times (2,50 - 2,00) = 572,00 \rightarrow (\text{Opção e})$$

Nota: 1 grossa = 12 dúzias = 144 unidades

2.3. Provisão para Devedores Duvidosos

A PDD, também chamada de *Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa*, ou ainda, *Provisão para Perdas com Créditos Incobráveis*, é conta retificadora de *Duplicatas a Receber* (ou *Clientes*), tendo em vista a possibilidade da insolvência (não recebimento) dos clientes.

Analogamente a todas as provisões do ativo, sua existência também está baseada, sobretudo, no princípio contábil da **prudência**.

Indiretamente, a Lei nº 6.404/1976 no art. 183, inciso I, alínea b, se refere a essa provisão da seguinte forma:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;

Existem dois critérios diferentes para a constituição da PDD:

- Critério das Perdas Prováveis
- Critério das Perdas Efetivas

2.3.1. PDD pelas Perdas Prováveis

Segundo este critério, a PDD é calculada mediante a aplicação de uma taxa sobre uma determinada base de cálculo.

Atualmente, pela legislação do imposto de renda, **não existe mais** o conceito de **perdas prováveis**, razão pela qual a despesa com PDD, segundo este critério, não é mais **dedutível** (já foi no passado) no cálculo do Lucro Fiscal (ou Lucro Real), sendo este a base de cálculo do imposto de renda das empresas no Brasil obrigadas a declararem desta forma (veremos no Capítulo 13). No entanto, apesar da restrição imposta pelo Fisco, em observância, principalmente, ao princípio da prudência, as empresas devem continuar constituindo a PDD com base neste critério.

A **BASE DE CÁLCULO** da PDD é formada a partir do montante das **DUPLICATAS A RECEBER**, no encerramento do exercício social, desde que estas estejam relacionadas com as atividades operacionais da empresa da seguinte forma:

- se for uma empresa **comercial**, são aquelas relacionadas com as vendas de mercadorias a prazo;
- se for uma empresa **industrial**, são aquelas relacionadas com a venda de produtos a prazo;
- se for uma empresa **prestadora de serviços**, aquelas relacionadas com a prestação de serviços a prazo.

Do montante total dos créditos operacionais a receber, **não devem** compor a base de cálculo da PDD os relativos a:

- créditos com pessoas jurídicas de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária;
- vendas com reserva de domínio, alienação fiduciária, ou de operações com garantia real;
- créditos com coligadas, controladas, controladoras, interligadas ou associadas por qualquer outra forma;
- créditos junto a instituições financeiras, demais instituições autorizadas pelo Banco Central e sociedades de fundos de investimentos;
- créditos com administrador, sócio ou acionista, titular ou com o seu cônjuge ou parente até o 3º grau, inclusive os afins;
- créditos adquiridos com coobrigação;
- créditos que não tenham transitado por contas de resultado;
- crédito relativo ao bem arrendado, no caso de entidades que trabalham com arrendamento mercantil.

Observações:

1) DIREITO DE GARANTIA é o ato no qual a obrigação principal (pagar a dívida) fica acessoriamente garantida por:

- um bem móvel;
- um bem imóvel;
- um título de crédito; ou
- uma assinatura de terceiro.

Nos três primeiros casos (bem móvel, imóvel ou título de crédito), se o devedor não efetuar o pagamento no vencimento, o credor poderá adquirir a posse do bem ou título de crédito dado em garantia.

No último caso (assinatura de terceiro), se o devedor não efetuar o pagamento no vencimento, o credor poderá mover uma ação contra o terceiro (pessoa que assinou o documento de crédito).

2) Os DIREITOS DE GARANTIA podem ser de dois tipos:

- **Garantia Real:** Quando a dívida é garantida por bens móveis, imóveis ou títulos de crédito. São garantias reais: hipoteca, penhor, caução e alienação fiduciária.
- **Garantia Pessoal:** Quando a dívida é garantida apenas por assinatura de terceiro. São garantias pessoais: aceite, aval e fiança.

⇒ Exceto o ACEITE, que é o reconhecimento da própria obrigação principal, todas as demais garantias são **acessórias**, isto é, só existem em função de uma obrigação principal.

3) HIPOTECA é um direito real sobre um bem imóvel oferecido como garantia da quitação de uma dívida, sendo que tal bem permanece em mãos do devedor. Além dos bens imóveis (prédios, casas, terrenos etc.), também podem ser objeto de hipoteca navios, aviões, minas, jazidas, pedreiras e estradas de ferro. A hipoteca deve ser inscrita no registro de imóveis.

4) PENHOR é uma garantia real, para pagamento de uma dívida, que se dá, exceto penhor agrícola ou pecuário, pela entrega de um bem móvel ao credor.

5) CAUÇÃO é uma garantia real, para pagamento de uma dívida, que se dá pela entrega de títulos de crédito do devedor ao credor. O caso mais comum de caução é a entrega de duplicatas a receber a um banco para a garantia de um empréstimo (empréstimo sob caução). Caso o devedor não pague a dívida, o banco ficará com as duplicatas a receber do devedor.

6) **ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA** é uma garantia real, para pagamento de uma dívida, que se dá mediante um contrato, através do qual o devedor transfere ao credor o domínio e a posse indireta do bem, independentemente de sua entrega efetiva. Desta forma, o bem oferecido em alienação fiduciária irá permanecer em mãos do devedor. Assim, por exemplo, se uma pessoa adquire um automóvel a prazo com cláusula de alienação fiduciária, essa pessoa passa a ter a posse direta desse bem. Porém, enquanto a dívida não for quitada, o credor ainda é o proprietário legal do referido bem.

7) **ACEITE** é a garantia pessoal dada diretamente pelo devedor, mediante a sua assinatura na duplicata a ser paga.

8) **AVAL** é a garantia pessoal, dada numa dívida representada por um título de crédito (duplicata, promissória etc.), que consiste na assinatura de um terceiro (avalista) no referido título, tornando-se o avalista solidário ao devedor (avalisado), ou com qualquer outro coobrigado, ao pagamento do título. Assim, por exemplo, uma duplicata pode receber o aceite (assinatura do devedor) e, ao mesmo tempo, o aval (assinatura do terceiro solidário ao devedor). Um mesmo título poderá ter mais de um avalista.

9) **FIANÇA** é uma garantia pessoal, mediante um contrato, dada normalmente em aluguéis de imóveis, mediante a qual o fiador se responsabiliza pelo pagamento do aluguel, caso o locatário (afiançado) não o faça.

10) **RESERVA DE DOMÍNIO** é a situação onde, nos contratos de compra e venda, o credor transfere a posse do bem, reservando-se, porém, à propriedade deste, até que se realize a condição que é, geralmente, o pagamento total da obrigação.

11) **COLIGADAS** são sociedades na qual a investidora tem influência significativa na investida. Assim, por exemplo, se a Cia. X possui 9% das ações da Cia. Y, sendo comprovada influência significativa daquela em relação a essa, X e Y são sociedades coligadas.

12) **CONTROLADA** é a sociedade na qual a CONTROLADORA participa de forma direta ou indireta de mais de 50% do capital votante (ações com direito ao voto).

13) **INTERLIGADAS** são sociedades controladas pelo mesmo sócio ou acionista.

14) **COOBIGACÃO** é a obrigação comum entre duas ou mais pessoas. Assim, por exemplo, quando um banco desconta duplicatas para uma empresa, o mesmo não poderá constituir Provisão para Devedores Duvidosos sobre as mesmas, visto que estas representam créditos adquiridos com coobrigação, ou seja, a empresa que era possuidora dessas duplicatas, após o desconto, passa a ser coobrigada a seus pagamentos, juntamente com os devedores originais. Isto significa que, se estes não quitarem suas dívidas junto ao banco, a empresa terá que assumir tal quitação.

15) ARRENDAMENTO MERCANTIL (ou *LEASING*) é uma operação representada por um contrato de locação (aluguel), havendo a opção de compra do bem alugado.

Exemplo:

Composição dos créditos a receber:

Duplicatas a Receber	R\$ 36.000
Duplicatas a Receber (com garantia real)	R\$ 5.000
Duplicatas a Receber (vendas a empresa coligada).....	R\$ 16.000
Empréstimo a Controlada	R\$ 10.000
<u>Adiantamentos a Fornecedores</u>	<u>R\$ 2.000</u>
TOTAL DOS CRÉDITOS.....	R\$ 69.000
Base de cálculo da PDD (apenas as 1 ^{as} Duplicatas)	R\$ 36.000

A taxa a ser aplicada sobre a base de cálculo da PDD é obtida da seguinte forma:

$$\text{TAXA} = \frac{\text{Soma das perdas nos últimos três anos}}{\text{Soma dos créditos a receber nos últimos três anos}} \times 100\%$$

Exemplo:

Exercício	Perda com	Duplicatas a Receber
Social	Clientes	(saldo no início do ano)
20X1	R\$ 4.00	R\$ 110.00
20X2	R\$ 6.00	R\$ 105.00
20X3	R\$ 5.00	R\$ 160.00
TOTAL	R\$ 15.00	R\$ 375.00

$$\text{Taxa} = \frac{\text{R\$ 15.000}}{\text{R\$ 375.000}} \times 100\% = 4\%$$

Logo, no encerramento do exercício social de 20X3, a empresa poderá, no máximo, constituir PDD no valor de 4% do saldo de Duplicatas a Receber. Supondo que nesta data o saldo de Duplicatas a Receber fosse de R\$ 200.000, a PDD de 4% deste valor, isto é, R\$ 8.000.

Obs.: Uma outra opção de cálculo da taxa de PDD é através da média aritmética simples dos percentuais anuais de inadimplência de clientes. Assim, no exemplo dado, teríamos:

$$\text{Taxa} = \frac{4/110 + 6/105 + 5/160}{3} \times 100\% = 4,16\%$$

Lançamento nos razãoetes:

PDD	Despesas c/ PDD
8.000	8.000

Apresentação no Balanço Patrimonial:

Duplicatas a Receber..... 200.000
PDD..... (8.000)..... 192.000

Generalizando a contabilização dos fatos contábeis relacionados com a PDD, podemos destacar as seguintes fases:

- Na primeira fase, que é a constituição da PDD, debita-se a conta *Despesas com PDD* (conta de resultado – despesa operacional comercial) e credita-se a conta *PDD* (conta patrimonial – retificadora do ativo).
- Na segunda fase, temos três possibilidades:

(1ª Possibilidade) Quando, ao longo do exercício social subsequente ao exercício da constituição da PDD, não há créditos incobráveis. Neste caso, no encerramento do exercício social seguinte ao exercício da formação da PDD, será feita a **reversão integral da PDD** formada no encerramento do exercício anterior, debitando-se a conta *PDD* e creditando-se a conta *Reversão de Provisões*, sendo esta considerada uma receita operacional (outras receitas operacionais), e, lembrando que a despesa com a PDD segundo o critério das perdas prováveis é considerada uma **despesa indedutível** para o cálculo do imposto de renda, ou seja, despesa que não deve ser subtraída do resultado para o cálculo do referido imposto, a receita com a reversão é considerada, para efeito do mesmo imposto, uma **receita não tributável**, isto é, receita sobre a qual a empresa não precisa pagar imposto de renda.

(2ª Possibilidade) Quando, ao longo do exercício social subsequente ao exercício da constituição da PDD, há créditos incobráveis inferiores ao valor desta. Neste caso, no encerramento do exercício social seguinte ao da constituição da PDD, será dada a baixa dos créditos incobráveis com a parte correspondente da provisão existente, debitando-se a conta *PDD* e creditando-se a conta *Duplicatas a Receber*. A *PDD* remanescente será revertida da mesma forma que no caso anterior, ou seja, será debitada a conta *PDD* e será creditada a conta *Reversão de Provisões*.

NOTA: Opcionalmente, ao invés de reverter a PDD remanescente, pode-se deixá-la para o próximo exercício e, até mesmo, complementá-la, ou fazer apenas uma reversão parcial. No entanto, é mais recomendável que se reverta toda a PDD remanescente e que se constitua nova provisão para o próximo exercício, pois este procedimento facilita a auditoria e a gerência dos créditos contra clientes.

(3ª Possibilidade) Quando, ao longo do exercício social subsequente ao exercício da constituição da PDD, há créditos incobráveis superiores ao valor da PDD constituída no exercício anterior. Neste caso, no encerramento do exercício social seguinte ao da constituição da PDD, será dada a baixa dos créditos incobráveis, parte com a utilização de toda a PDD formada no exercício anterior, parte com a apropriação de uma despesa operacional (*Despesa com Devedores Insolventes à despesa comercial*).

Exemplo: A Cia. Astra, no encerramento do exercício social de X0, apurou o saldo de Duplicatas a Receber, no valor de R\$ 50.000, fazendo uma PDD no valor de 3% sobre esse valor. Ao longo do exercício social de X1, foram consideradas incobráveis Duplicatas a Receber no valor de R\$ 1.100. Assim:

- 1) Lançamento de constituição da PDD (ao fim do exercício social de X0):

PDD	Despesas c/PDD
1.500 (1)	(1) 1.500

- 2) Baixa das duplicatas incobráveis (no encerramento do exercício de X1):

PDD	Duplicatas a Receber
(2) 1.100 1.500 ----- 400	X 1.100 (2) ↓ saldo anterior

- 3) Reversão da provisão remanescente (no encerramento do exercício de X1):

PDD	Reversão de Provisões
(3) 400 400	400 (3)

2.3.2. PDD pelas Perdas Efetivas

Segundo este critério, o qual é o único atualmente contemplado pela legislação do imposto de renda, a dedutibilidade da despesa com PDD estará condicionada às seguintes restrições:

- Os créditos baixados em decorrência de sentença proferida pelo Poder Judiciário poderão ser deduzidos como despesas no cálculo do imposto de renda.
- Os créditos sem garantia poderão ser deduzidos como despesas, observadas as seguintes condições:

- os vencidos há mais de seis meses, de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00, por operação, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- os vencidos há mais de um ano, de valor acima de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00 por operação, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;
- os vencidos há mais de um ano, de valor acima de R\$ 30.000,00, por operação, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

c) Os créditos com garantia, de qualquer valor, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou arresto das garantias.

d) Os créditos contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado que a parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária poderá, também, ser deduzida como perda, respeitadas as condições e limites acima previstos.

2.4. Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos (PPPRI)

Conta retificadora de participações permanentes no capital de outras sociedades que **não sejam** empresas coligadas ou controladas. Deve ser constituída no encerramento do exercício social quando, nas empresas investidas, há perdas de difícil ou improvável recuperação, isto é, quando essa perda estiver comprovada como permanente (ver art. 183, inciso III, Lei nº 6.404/1976).

Exemplo: A Cia. X, em março de 20X1, adquiriu, sem a intenção de venda, 7% das ações da Cia. Y, por \$ 40.000. Em 31/12/20X1, o valor de mercado das ações caiu para \$ 31.000, pois, em setembro de 20X1, houve um incêndio na Cia. Y, destruindo uma de suas fábricas, sendo tal perda considerada de difícil recuperação. Assim, no encerramento do seu exercício social a Cia. X fará uma PPPRI (Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos) da seguinte forma:

<i>D – Despesa com PPPRI (despesa não-operacional)</i>	9.000
<i>C – PPPRI</i>	9.000

No balanço de 31/12/20X1 da Cia. X:

Participações Societárias	40.000
PPPRI	(9.000) 31.000

Supondo que no exercício social de 20X2 parte da perda seja recuperada, fazendo com que o valor das ações suba de \$ 31.000 para \$ 34.000, no encerramento do exercício de 20X2 a Cia. X. faria a reversão de \$ 3.000 da referida provisão:

<i>D – PPPRI</i>	3.000
<i>C – Reversão de PPPRI (receita não-operacional)</i>	3.000

No balanço de 31/12/20X2 da Cia. X:

Participações Societárias	40.000
PPPRI (6.000)	34.000

3. PROVISÕES DO PASSIVO

Como já mencionado no item anterior, as provisões do passivo não são contas retificadoras e sim contas representativas de obrigações, as quais só serão perfeitamente quantificadas em função de fatos supervenientes.

As contas que representam as provisões do passivo mais conhecidas são:

- Provisão para Imposto de Renda¹
- Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro²
- Provisão para 13º Salário³
- Provisão para Férias⁴
- Provisão para Resgate de Partes Beneficiárias⁵
- Provisão para Contingências⁶

¹ Será visto no Capítulo 13.

² Será visto no Capítulo 13.

³ Será visto no Capítulo 10.

⁴ Será visto no Capítulo 10.

⁵ Será visto no Capítulo 12.

⁶ Será visto no Capítulo 12.

Exercícios de Fixação

1. (Controladoria Geral do Município/RJ/FJG) "Encargos e riscos já conhecidos, sem data fixada para pagamento, cujos valores são calculáveis, mesmo por estimativa. Esta é uma conceituação para:

- a) reservas;
- b) resultados com mercadoria;
- c) provisões;
- d) ações em resouraria;
- e) prejuízos estimados.

2. A constituição da PROVISÃO P/CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA está baseada nos seguintes princípios contábeis:

- a) Prudência/Oportunidade/Registro pelo Valor Original;
- b) Prudência/Entidade/Competência;
- c) Prudência/Continuidade/Competência;
- d) Prudência/Oportunidade/Competência;
- e) Registro pelo Valor Original/Atualização Monetária/Entidade.

3. (Auditor da Receita Federal/Esaf) A empresa Cravos e Rosas S/A, ao encerrar o exercício social em 31/12/19X7, tinha estoques de bens de venda de 100 mil unidades, ao custo unitário de R\$ 1,00 e duplicatas emitidas em vendas a prazo, no valor total de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

- a empresa tem experiência válida e comprovada, nos últimos três exercícios, de que 2% de seus créditos costumam se tornar ilíquidáveis;
- o preço de mercado de suas mercadorias foram cotados a R\$ 1,10 (um real e dez centavos) a unidade, no dia do balanço;
- as duplicatas a receber ainda não estão vencidas.

Ao aplicar integralmente o princípio da prudência, a referida empresa apresentará, em balanço, esse Ativo Circulante (estoque e créditos) pelo valor contábil de:

- a) R\$ 294.900;
- b) R\$ 298.900;
- c) R\$ 296.000;
- d) R\$ 297.100;
- e) R\$ 300.000.

4. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Nas sociedades anônimas devem ser avaliados pelo custo de aquisição mais a correção monetária (com base nos índices de desvalorização da moeda nacional reconhecidos pelas autoridades federais), menos a provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, os investimentos em:

- a) participações permanentes no capital social de outras sociedades, exceto Coligadas e Controladas;
- b) veículos, móveis e utensílios, equipamentos e instalações;
- c) ativos diferíveis durante a fase anterior ao início das operações;
- d) estoques dos imóveis destinados à revenda ou utilizados no processo produtivo;
- e) marcas, patentes e outros bens intangíveis.

(Técnico da Receita Federal/Esaf) Observe os balancetes de verificação abaixo reproduzidos, para responder às questões de números 5 a 10.

CONTAS	Janeiro/X2	Fevereiro/X2
Caixa	100.000	150.000
Bancos – C/Movimento	200.000	400.000
Receitas de Serviços	3.000.000	7.500.000
Duplicatas a Receber (até 90 dias)	1.000.000	1.500.000
Capital Social	10.000.000	10.000.000
Despesas com Pessoal	1.500.000	3.500.000
Prov. p/Créditos de Liq. Duvidosa	250.000	200.000
Despesas Financeiras	100.000	250.000
Salários a Pagar	2.000.000	450.000
Imóveis	10.000.000	10.000.000
Veículos	2.350.000	2.350.000

5. (Técnico da Receita Federal/ESAF – Adaptada) A Situação Líquida, no mês de fevereiro:
 - a) não sofreu alteração;
 - b) foi aumentada em 4.500.000;
 - c) foi aumentada em 4.450.000;
 - d) foi aumentada em 2.350.000;
 - e) foi reduzida em 2.150.000.

6. (Técnico da Receita Federal/ESAF – Adaptada) A variação da Situação Líquida no mês de fevereiro fez com que ela se tornasse, em relação ao Ativo Não Circulante, de:
 - a) igual para maior;
 - b) menor para maior;
 - c) igual para menor;
 - d) maior para menor;
 - e) menor para igual.

7. (Técnico da Receita Federal/ESAF – Adaptada) A redução do saldo da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa ocorrida no mês de fevereiro é indício de que houve:
 - a) reversão parcial da provisão existente;
 - b) constituição de nova provisão;
 - c) lançamento a débito da conta de valor não recebido de clientes;
 - d) estorno de lançamento anterior;
 - e) retificação do balancete do mês de janeiro.

8. (Técnico da Receita Federal/ESAF – Adaptada) Pelas contas relacionadas, pode-se chegar à conclusão de que foram elas extraídas da escrituração de uma empresa:
 - a) prestadora de serviços e aplicadora no mercado de capitais;
 - b) comercial, dedicada preponderantemente à revenda de produtos manufaturados;
 - c) prestadora de serviços, que trabalha exclusivamente mediante pagamento à vista;
 - d) prestadora de serviços, que trabalha mediante pagamento a prazo;
 - e) que se dedica à revenda de mercadorias e à prestação de serviços.

9. (Técnico da Receita Federal/ESAF – Adaptada) Da relação de contas discriminadas, não apareceriam num balanço patrimonial:
- Receitas de Serviços, Despesas com Pessoal e Salários a Pagar;
 - Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, Despesas com Pessoal e Despesas Financeiras;
 - Despesas Financeiras, Duplicatas a Receber e Receitas de Serviços;
 - Receitas de Serviços, Despesas com Pessoal e Salários;
 - Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, Despesas com Pessoal e Salários a Pagar.
10. (Técnico da Receita Federal/ESAF – Adaptada) Num balanço patrimonial elaborado de acordo com a Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) e com utilização exclusiva das contas relacionadas nos balancetes de janeiro e fevereiro de X2, serão elas dispostas na seguinte ordem (até a 4ª colocação):
- Caixa, Bancos – C/Movimento, Duplicatas a Receber e Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa;
 - Caixa, Bancos – C/Movimento, Duplicatas a Receber e Imóveis;
 - Caixa, Bancos – C/Movimento, Imóveis, Veículos;
 - Caixa, Duplicatas a Receber, Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa e Bancos – C/Movimento;
 - Bancos – C/Movimento, Caixa, Duplicatas a Receber, Veículos e Imóveis.
11. O saldo da conta Duplicatas a Receber em 31/12/X1 era de R\$ 60.000. Analisada a composição deste saldo, apurou-se:
- Créditos com garantias reais = R\$ 7.000
 - Créditos com garantias por aval = R\$ 26.000
 - Créditos habilitados em falência = R\$ 8.000
 - Créditos habilitados em concordata com proposta de liquidação de 80% = R\$ 5.000
 - Créditos sem garantia = 14.000
- Sabendo-se que a empresa tem o costume de constituir a Provisão para Devedores Duvidosos pelo critério das perdas prováveis, utilizando nos créditos normais o percentual de 4%, pode-se afirmar que o máximo valor da provisão a ser constituída em 31/12/X1 é de:
- R\$ 6.600;
 - R\$ 2.400;
 - R\$ 3.000;
 - R\$ 7.000;
 - R\$ 10.600.
12. Provisão classificada no Ativo Investimentos:
- Provisão para Contingências;
 - Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado;
 - Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos;
 - Provisão para Devedores Duvidosos;
 - Provisão para Resgate de Partes Beneficiárias.
13. Em junho de 99, a empresa Rosas S/A descontou todas as suas duplicatas no Banco Norte S/A, cobrando este 10% de juros antecipadamente na operação. Desconsiderando qualquer outro fato que possa ter ocorrido na empresa e supondo que 20% dos títulos

não foram recebidos na data do vencimento, debitando o banco esse valor na conta corrente da empresa, e passando as duplicatas não recebidas para cobrança simples, não se pode afirmar que, desde o desconto, houve:

- um aumento nas disponibilidades em 70% do valor das duplicatas;
- uma redução no ativo em 30% do valor das duplicatas;
- uma redução de 80% no saldo de Duplicatas a Receber;
- uma redução do Capital Próprio em 10% do valor das duplicatas;
- no ato do desconto, não houve variação do saldo de Duplicatas a Receber.

14. A Industrial França S/A apresentava, na época do encerramento do exercício social, o seguinte inventário de matérias-primas:

Matéria-Prima (Tipo)	Quantidade (unidades)	Custo Unitário (\$) (Aquisição)	Custo Unitário (\$) (Mercado)
M1	2.500	8	9
M2	1.800	10	7
M3	2.100	6	8
M4	900	20	16

Desta forma, a empresa deverá constituir uma provisão para ajuste de estoque ao valor de mercado no valor de:

- \$ 9.000;
 - \$ 8.000;
 - \$ 7.000;
 - \$ 6.000;
 - \$ 5.000.
15. É conta retificadora da conta Estoques:
- Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa;
 - Provisão para Contingências;
 - Provisão para Resgate;
 - Provisão para Ajuste ao Mercado;
 - Provisão para Perdas Prováveis.
16. A Cia. Alfa comprou em maio de 2008 na Bolsa de Valores 2.000 ações da Cia. X, 3.000 ações da Cia. Y e 5.000 ações da Cia. Z, pagando pelas ações dessas companhias o valor fixo de R\$ 20,00 por ação. As ações de X e Y foram adquiridas com a intenção especulativa para revenda em 2009. As ações adquiridas da Cia. Z representam 4% do total de suas ações e foram adquiridas sem a intenção de venda. Em 31/12/2008, na data do balanço, o valor unitário de mercado das ações de X e Y foi cotado, respectivamente, em R\$ 18,00 e R\$ 23,00, em função de oscilação já previsível. No entanto, o valor unitário de mercado das ações da Cia. Z foi estimado em R\$ 16,00 em função de uma perda por sinistro ocorrida em Z, sendo tal perda considerada permanente, ou seja, de difícil recuperação. Dessa forma, em relação aos fatos descritos, a investidora Cia. Alfa, ao fim do exercício de 2008, constituirá provisões do ativo no total de:
- R\$ 4.000,00;
 - R\$ 24.000,00;
 - R\$ 16.000,00;
 - R\$ 20.000,00;
 - R\$ 9.000,00.

17. (Fiscal de ICMS/SP) A Cia. Y apresenta, no início do exercício de X4, um saldo na conta "Provisão para Devedores Duvidosos" de \$ 2.000. Durante o exercício, ocorreram os seguintes fatos:

- 1) O cliente "H", que devia \$ 150, encerrou as suas atividades, pagando apenas \$ 130 de sua dívida. O restante é considerado incobrável.
- 2) O cliente "Z" faliu, devendo \$ 150 para a empresa. Não haverá condições de receber qualquer parcela da dívida.
- 3) Um cliente, que havia sido considerado incobrável no exercício anterior, pagou sua dívida no montante de \$ 200.
- 4) Diversas dívidas de clientes foram consideradas incobráveis durante o exercício, no montante de \$ 400.

Sendo o saldo da conta "Duplicatas a Receber", no final do exercício de X4, de \$ 80.000 e a provisão calculada à base de 3% sobre esse montante, o valor a ser ajustado na conta "Provisão para Devedores Duvidosos" pelo método da "Complementação" seria:

- a) \$ 2.400;
 - b) \$ 770;
 - c) \$ 2.000;
 - d) \$ 970;
 - e) \$ 1.170.
18. (Fiscal de ICMS/SP) Com base na questão anterior, se o método utilizado para atualização da provisão fosse o da "Reversão", o valor a ser creditado na conta "Reversão da Provisão para Devedores Duvidosos" seria:
- a) \$ 1.430;
 - b) \$ 1.630;
 - c) \$ 2.000;
 - d) \$ 2.400;
 - e) \$ 1.230.
19. (Auditor da Receita Federal/Esaf) O registro contábil da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa tem como contrapartida devedora a conta:
- a) Despesa com a Constituição de Provisões;
 - b) Provisão para Devedores Duvidosos;
 - c) Duplicatas a Receber;
 - d) Lucros Acumulados;
 - e) Despesas do Exercício Seguinte.

20. (Auditor da Receita Federal/Esaf) A contrapartida das contas de Provisões são contas do:

- a) Ativo;
- b) Receita;
- c) Passivo;
- d) Reservas;
- e) Resultado.

21. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Em 31/12/X1, a Cia. PARÁ apresentava os seguintes dados relativos aos estoques finais de matéria-prima:

Matéria-Prima	Quant. (unid)	Custo Total (\$)	Valor de Mercado (\$)
A	1.000	2.000,00	1.800,00
B	1.500	6.000,00	7.500,00
C	2.000	8.000,00	7.000,00

DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO

1. DEPRECIÇÃO

1.1. Conceito

A DEPRECIÇÃO é a despesa com a perda de valor de bens tangíveis do ativo imobilizado, sujeitos ao desgaste pelo uso, ação da natureza ou por se tornarem obsoletos. A contrapartida da *Despesa de Depreciação* é a conta *Depreciação Acumulada*, sendo esta uma conta retificadora do ativo imobilizado.

1.2. Vedações à Depreciação – Legislação do Imposto de Renda

Não são depreciados:

- terrenos, salvo em relação a benfeitorias e construções;
- bens que aumentam de valor com o tempo, como antiguidades e obras de arte;
- bens para os quais sejam registradas quotas de amortização ou exaustão;
- bens móveis ou imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados à produção ou comercialização de bens e serviços.

1.3. Base de Cálculo

A base de cálculo da depreciação de um bem corresponde ao custo de aquisição, incluindo os gastos necessários à colocação do bem em funcionamento, e acréscimos posteriores, tais como correção monetária e reavaliação.

1.4. Início da Depreciação

A depreciação de um bem é contada, não em função da data de aquisição, e sim a partir do mês em que o bem for instalado, posto em funcionamento ou em condições de produzir, independentemente do dia do mês, isto é, conta-se o primeiro mês integralmente, qualquer

que seja o dia. Desta forma, se um bem for adquirido, por exemplo, no dia 13 de agosto, e posto em funcionamento em 22 de outubro, a depreciação será contada a partir de outubro, contando-se este mês integralmente, ou seja, sem divisão proporcional de dias.

1.5. Taxas de Depreciação

O RIR/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), nos seus artigos de números 305 a 323, estabelece os critérios básicos de depreciação. No entanto, as taxas máximas anuais de depreciação permitidas, para os bens utilizados num período normal de oito horas diárias, são publicadas separadamente pela Secretaria da Receita Federal. Abaixo, daremos alguns exemplos de tempos de vida útil mínimos permitidos e suas respectivas taxas máximas permitidas:

BEM	VIDA ÚTIL	TAXA ANUAL
Veículos	5 anos	$100\% \div 5 = 20\%$
Imóveis (só edificações)	25 anos	$100\% \div 25 = 4\%$
Máquinas e Equipamentos	10 anos	$100\% \div 10 = 10\%$

Observações:

1) Evidentemente, se o fisco controla apenas as taxas máximas, não há nenhum problema em se adotar taxas inferiores. A preocupação do fisco na limitação somente do valor máximo se explica pelo fato de que quanto maior for a despesa de depreciação menor será o lucro e, consequentemente, menor será o imposto de renda.

2) Com base no art. 310 do RIR/1999, é permitida pelo fisco a adoção de taxas superiores às máximas permitidas, desde que haja comprovação por laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica.

1.6. Valor Contábil

O VALOR CONTÁBIL de um bem depreciado corresponde à diferença entre o **custo de aquisição** (este pode sofrer acréscimos posteriores) e a **depreciação acumulada**. Assim, se um equipamento foi adquirido por \$ 12.000 e possui uma depreciação acumulada de 30%, teremos:

Equipamento	\$ 12.000	
Depreciação Acumulada	(\$ 3.600)	
		$30\% \times \$ 12.000$
		$\$ 8.400 \rightarrow \text{Valor contábil}$

NOTA: No exemplo, observemos que, quando depreciarmos os 70% restantes do bem, este terá valor residual igual a zero.

2) Outro método de depreciação é o chamado MÉTODO DA SOMA DOS DÍGITOS ou MÉTODO DE COLE. Neste, a depreciação é calculada da seguinte forma:

1ª ETAPA: Somar os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem a ser depreciado.

2ª ETAPA: Multiplicar o valor a ser depreciado a cada ano pela fração cujo denominador é a soma obtida na 1ª etapa, e o numerador, para o primeiro ano, é de n (n = tempo de vida útil estimado), para o 2º ano, $n - 1$, para o 3º ano, $n - 2$, e assim sucessivamente até o último ano, onde o numerador é 1.

Exemplo: Depreciação de uma máquina adquirida por \$ 6.000, supondo o tempo de vida útil igual a quatro anos:

Soma dos dígitos = $1 + 2 + 3 + 4 = 10$

Primeiro ano →	Depreciação =	$\frac{4}{10}$	× \$ 6.000 = \$ 2.400
Segundo ano →	Depreciação =	$\frac{3}{10}$	× \$ 6.000 = \$ 1.800
Terceiro ano →	Depreciação =	$\frac{2}{10}$	× \$ 6.000 = \$ 1.200
Quarto ano →	Depreciação =	$\frac{1}{10}$	× \$ 6.000 = \$ 600

A vantagem desse método em relação ao das quotas constantes é que proporciona maior uniformidade nos custos, visto que, com o passar do tempo, os gastos com manutenção do bem se tornam progressivamente crescentes. Sendo assim, ao fazermos os valores das depreciações decrescentes, tornamos a soma dos gastos de manutenção, ao longo do tempo, com suas respectivas depreciações, aproximadamente constante.

1.9. Contabilização

Ao depreciarmos um bem do ativo imobilizado, por um lado, geramos uma conta de despesa, a qual chamamos de *Despesas de Depreciação* (ou *Encargos de Depreciação* ou, simplesmente, *Depreciação*), sendo esta debitada. Por outro lado, geramos uma conta retificadora do ativo, a qual chamamos de *Depreciação Acumulada*, sendo esta creditada. A conta *Despesas de Depreciação* poderá receber débitos mensais, com a aplicação da taxa anual dividida por 12, até o fim do exercício social, onde então será encerrada juntamente com as outras despesas, para a apuração do resultado. A conta *Depreciação Acumulada* irá acumular o valor das despesas de depreciação, desde a época em que o bem foi posto em condições de uso, até a época em que o bem for alienado ou baixado por perecimento, ou até que o valor contábil do bem seja NULO (100% depreciado).

Exemplo: A empresa Santos S/A, em 17 de julho de 20X1, adquiriu um caminhão por \$ 20.000. Supondo a taxa de depreciação anual igual a 20%, teremos:

Em 20X1:

<i>CÁLCULO:</i> 20% em 12 meses → 10% em 6 meses → $10\% \times \$ 20.000 = \$ 2.000$		
<hr/>		
<i>CONTABILIZAÇÃO:</i>	<u>Despesas de Depreciação</u>	<u>Depreciação Acumulada</u>
	2.000	2.000
<hr/>		
<i>APRESENTAÇÃO NO BALANÇO:</i>	Veículos	20.000
	Depreciação Acumulada	(2.000) 18.000
	Valor contábil ←	

Em 20X2:

<i>CÁLCULO:</i> $20\% \times \$ 20.000 = \$ 4.000$		
<hr/>		
<i>CONTABILIZAÇÃO:</i>	<u>Despesas de Depreciação</u>	<u>Depreciação Acumulada</u>
	4.000	2.000
		4.000
<hr/>		
<i>APRESENTAÇÃO NO BALANÇO:</i>	Veículos	20.000
	Depreciação Acumulada	(6.000) 14.000
	Valor contábil ←	

Em 20X3:

<i>CÁLCULO:</i> $20\% \times \$ 20.000 = \$ 4.000$		
<hr/>		
<i>CONTABILIZAÇÃO:</i>	<u>Despesas de Depreciação</u>	<u>Depreciação Acumulada</u>
	4.000	6.000
		4.000
<hr/>		
<i>APRESENTAÇÃO NO BALANÇO:</i>	Veículos	20.000
	Depreciação Acumulada	(10.000) 10.000
	Valor contábil ←	

1.10. Depreciação Acelerada

Existem dois tipos de depreciação acelerada: normal e incentivada.

1.10.1. Depreciação Acelerada Normal (RIR/1999, art. 312)

Consiste em se atribuir coeficientes multiplicativos em função do número de horas trabalhadas por bens móveis sujeitos ao desgaste pelo uso.

Os coeficientes de aceleração são os seguintes:

Número de turnos de 8 h	Coeficiente contábil	Coeficiente fiscal
1	1,0	1,0
2	2,0	1,5
3	3,0	2,0

Exemplo: Uma máquina, cuja taxa de depreciação é de 8% a.a. está sendo utilizada em dois turnos de 8 h diárias. Assim, a taxa de depreciação passa a ser:

CONTÁBIL $\rightarrow 8\% \times 2,0 = 16\%$ a.a.

FISCAL $\rightarrow 8\% \times 1,5 = 12\%$ a.a.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: Em 14/10/X1, a Cia. Industrial Silvestre adquiriu três máquinas nos valores de \$ 3.000, \$ 6.000 e \$ 8.000, a serem utilizadas, respectivamente, nos departamentos de corte, pintura e montagem, operando, respectivamente, em um turno de 8 h diárias, dois turnos de 8 h diárias e três turnos de 8 h diárias. Sendo a taxa de depreciação anual de 10%, calcular:

- 1) O máximo valor da despesa de depreciação que poderá ser registrada pela contabilidade no exercício social de X1.
- 2) O máximo valor da despesa de depreciação que poderá ser deduzido do lucro para efeitos de imposto de renda.

(SOLUÇÃO)

$$10\% \text{ ao ano} = \frac{10\%}{12} \text{ ao mês} \rightarrow 3 \text{ meses (out a dez)} = \frac{10\%}{12} \times 3 = 2,5\%$$

1) Depreciação contábil máxima:

Corte = $2,5\% \times \$ 3.000 \times 1 = \$ 75$

Pintura = $2,5\% \times \$ 6.000 \times 2 = \$ 300$

Montagem = $2,5\% \times \$ 8.000 \times 3 = \$ 600$

TOTAL. **\$ 975**

2) Depreciação fiscal máxima:

$$\text{Corte} = 2,5\% \times \$ 3.000 \times 1 = \$ 75$$

$$\text{Pintura} = 2,5\% \times \$ 6.000 \times 1,5 = \$ 225$$

$$\text{Montagem} = 2,5\% \times \$ 8.000 \times 2 = \$ 400$$

$$\text{TOTAL} \quad \quad \quad \$ 700$$

NOTA: Devemos observar que, contabilmente, o certo é registrar a despesa de depreciação por \$ 975 e, consequentemente, a depreciação acumulada no primeiro exercício social de utilização dos bens por \$ 975, em atendimento ao princípio contábil da prudência, o qual impõe a escolha do menor valor para o ativo, entre opções igualmente válidas. Porém, o excesso da depreciação contábil sobre a fiscal, no caso \$ 275, deverá ser adicionado no cálculo do Lucro Real (Lucro Fiscal) para fins do cálculo do imposto de renda. Nas questões de concursos, quando se fala na utilização do bem por mais de um turno de oito horas, “normalmente”, deve-se usar os coeficientes FISCAIS.

1.10.2. Depreciação Acelerada Incentivada

É feita não em função do desgaste efetivo dos bens, mas, sim, em função de um incentivo fiscal para a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos. Neste caso, poderão ser adotados coeficientes de depreciação acelerada, durante certo prazo para determinadas indústrias ou atividades.

O benefício será utilizado da seguinte forma:

- a. na escrituração comercial, será registrado o encargo de depreciação normal, calculado pela aplicação da taxa usualmente admitida;
- b. a quota de depreciação acelerada incentivada, correspondente ao benefício fiscal, constituirá exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real, devendo ser escriturada diretamente no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real);
- c. o total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente;
- d. a partir do período-base em que for atingido o total do bem registrado contabilmente, item “c” anterior, o valor da depreciação normal, registrado na escrituração comercial, que continuar a ser reconhecido contabilmente, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinar o lucro real.

Exemplo: Suponhamos que uma indústria, a qual é tributada pelo IR com base no lucro real trimestral, adquirisse, em janeiro de X1, um equipamento no valor de R\$ 9.000,00, sendo a taxa de depreciação igual a 20% ao ano (5% ao trimestre). Suponhamos também que a despesa de depreciação permitida para dedução do lucro tributável (lucro real) fosse, por exemplo, de 50% ao ano, isto é, 12,5% ao trimestre. Desta forma, a fim de facilitar o nosso raciocínio, vamos admitir que o Lucro antes da Depreciação (LAD) de todos os trimestres dos anos de X1 a X5 (20 trimestres ao todo) fossem todos iguais a R\$ 1.650,00 (se os lucros fossem diferentes, nada, além dos valores, mudaria no nosso raciocínio). Supondo ainda

que a depreciação (despesa) fosse contabilizada somente ao fim de cada trimestre no valor de R\$ 9.000,00, ou seja, R\$ 450,00, de forma que o LAIR (Lucro antes do IR) fosse constante de R\$ 1.200,00, e admitindo que o alíquota do IR seja de 15% sobre o lucro real, poderíamos elaborar a seguinte tabela:

T	Valores Obtidos dos Registros Contábeis e/ou Escriturados nos Livros Contábeis					Valores Controlados no LALUR		
	LAD	DD	LAIR	DIR (= 15% LAIR)	IR a Pagar (= DIR - D)	DI	LR	D
1º X1	1.650	(450)	1.200	180	78,75	(675)	525	101,25
2º X1	1.650	(450)	1.200	180	78,75	(675)	525	101,25
3º X1	1.650	(450)	1.200	180	78,75	(675)	525	101,25
4º X1	1.650	(450)	1.200	180	78,75	(675)	525	101,25
1º X2	1.650	(450)	1.200	180	78,75	(675)	525	101,25
2º X2	1.650	(450)	1.200	180	78,75	(675)	525	101,25
3º X2	1.650	(450)	1.200	180	78,75	(675)	525	101,25
4º X2	1.650	(450)	1.200	180	78,75	(675)	525	101,25
1º X3	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
2º X3	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
3º X3	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
4º X3	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
1º X4	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
2º X4	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
3º X4	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
4º X4	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
1º X5	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
2º X5	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
3º X5	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
4º X5	1.650	(450)	1.200	180	247,50	450	1.650	(67,50)
Total	-	(9.000)	-	3.600	3.600	Zero	-	Zero

Legenda:

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

T – Trimestre

LAD – Lucro antes da Depreciação

DD – Despesa de Depreciação (= despesa normal que foi contabilizada)

LAIR – Lucro antes do IR

DIR – Despesa com IR

IR – Imposto de Renda

DI – Depreciação Incentivada

LR – Lucro Real

D – Diferença

NOTA: O IR a Pagar é controlado no LALUR e, ao mesmo tempo, escriturado nos livros contábeis.

O raciocínio de cálculo da depreciação incentivada até o 4º trimestre de X2 foi o seguinte: Se a depreciação trimestral que pode ser deduzida para fins fiscais foi de 12,5%, então para que a depreciação fiscal alcance a 100% do valor do equipamento (R\$ 9.000,00) é necessário “acelerar” a depreciação por 8 trimestres ($8 \times 12,5\% = 100\%$), isto é, até o final do 4º trimestre de X2. Como a despesa de depreciação trimestral contabilizada é de 5% e a despesa fiscal de depreciação (não é contabilizada) é de 12,5%, então até o fim do 4º trimestre de X2 a aceleração mensal é de 7,5% de R\$ 9.000,00, ou seja, R\$ 675,00. Desta forma, o Lucro Real trimestral calculado até o 4º trimestre de X2 será igual ao valor do LAIR de cada trimestre (R\$ 1.200,00) menos a depreciação incentivada (R\$ 675,00), isto é, R\$ 525,00, fazendo com que o IR a Pagar trimestralmente até o 4º trimestre de X2 seja de 15% deste valor, ou seja, R\$ 78,75.

Desta forma, a partir 1º trimestre do ano de X3 até o 4º trimestre do ano de X5 (12 trimestres) chegará a “revanche” do FISCO, ou seja, a empresa terá que pagar todo o IR que deixou de pagar até o 4º trimestre de X2, em função de ter acelerado até o fim do ano de X2 um total de $R\$ 675,00 \times 8 = R\$ 5.400,00$. Este valor será distribuído positivamente (será somado ao LAIR) de forma uniforme pelos 12 trimestres seguintes, obtendo-se $R\$ 5.400,00 \div 12 = R\$ 450,00$ por trimestre, valor este que será somado ao seu respectivo LAIR para o cálculo do Lucro Real. Assim, este lucro será agora (a partir do 1º trimestre de X3) igual à soma do LAIR de cada trimestre (R\$ 1.200,00) com o valor positivo da depreciação incentivada referente a cada trimestre (R\$ 450,00), ou seja, R\$ 1.650,00, de forma que o IR a Pagar de cada trimestre, a partir do 1º trimestre de X3, seja de 15% desse valor, ou seja, R\$ 247,50.

Os valores da última coluna da tabela foram obtidos pela diferença entre os valores da coluna de despesa com o IR e os valores da coluna e IR a Pagar. Visto que a soma dos valores dessa coluna é igual a ZERO, comprovamos que “ficou zero a zero”, ou seja, nem o FISCO recebeu IR a mais e nem a empresa pagou IR a menos. Em outras palavras, o benefício fiscal não está na redução do IR total a pagar ao longo do tempo e sim na distribuição do pagamento, isto é, nos primeiros períodos a empresa paga menos IR do que deveria. Após isso, nos últimos períodos, paga mais IR do que deveria, de forma que a diferença total entre o que deixou de pagar nos primeiros períodos e o que pagou a mais nos últimos períodos seja sempre ZERO. Também podemos confirmar este fato, observando que o total da despesa com IR nos 20 trimestres é igual ao total do IR a Pagar no mesmo período, isto é, R\$ 3.600,00.

A seguir, iremos contabilizar nos razonetes o IR a Pagar (Passivo Circulante – PC), o IR (despesa) e IR Diferido (Passivo Não Circulante – PNC), sendo este último o que podemos chamar de “passivo fiscal diferido”:

Final do 1º Trimestre de X1:					
IR (despesa)		IR a Pagar (PC)		IR Diferido (PNC)	
(1) 180		78,75 (1)		101,25 (1)	

Final do 2º Trimestre de X1:

IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	78,75 (2)	101,25
(2) 180		101,25 (2)
----- 360		----- 202,50

Final do 3º Trimestre de X1:

IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	78,75 (3)	101,25
180		101,25
(3) 180		101,25 (3)
----- 540		----- 303,75

Final do 4º Trimestre de X1 (data do encerramento do exercício de X1):

IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	78,75 (4)	101,25
180		101,25
180		101,25
(4) 180		101,25 (4)
----- 720		----- 405

Desta forma, no balanço de encerramento do exercício social de X1, teremos no passivo circulante IR a Pagar com saldo de R\$ 78,75, visto que o IR referente aos três primeiros trimestres já foram pagos em X1, restando apenas o IR a pagar referente ao 4º trimestre de X1, o qual será pago até o último dia útil de janeiro de X2 (o IR trimestral é sempre pago até o último dia útil do mês seguinte ao trimestre). No passivo não circulante, teremos o IR Diferido com saldo de R\$ 405,00. Na Apuração do Resultado de X1, teremos o Despesa com o IR com saldo de R\$ 720,00, valor este que será “zerado”, tendo em vista o encerramento desta conta ao fim desse exercício social.

No exercício social de X2, teremos as seguintes contabilizações, partindo dos saldos anteriores:

Final do 1º Trimestre de X2:

IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
(5) 180	78,75 (5)	405
		101,25 (5)
		506,25

Final do 2º Trimestre de X2:

IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	78,75 (6)	405
(6) 180		101,25
360		101,25 (6)
		607,50

Final do 3º Trimestre de X2:

IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	78,75 (7)	405
180		101,25
(7) 180		101,25
540		101,25 (7)
		708,75

Final do 4º Trimestre de X2 (data do encerramento do exercício de X2):

IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	78,75 (8)	405
180	202,50 (9)	101,25
180	281	101,25
(8) 180		101,25
720		101,25 (8)
		(9) 202,50
		810
		607,50

Nota: O lançamento (9) foi feito, tendo em vista que, a partir do ano de X3, a empresa começará a pagar o IR Diferido acumulado até o final de X2, ou seja, o valor acumulado de 8 cotas

de R\$ 101,25, totalizando R\$ 810,00, será distribuído a partir do 1º trimestre de X3 em 12 cotas fixas trimestrais de R\$ 67,50, devendo haver a transferência do valor de três dessas cotas ($R\$ 67,50 \times 3 = R\$ 202,50$) para o passivo circulante.

No balanço de encerramento do exercício social de X2, teremos no passivo circulante IR a Pagar com saldo de R\$ 281,00, visto que o IR referente aos três primeiros trimestres já foram pagos em X2, restando apenas o IR a pagar referente ao 4º trimestre de X2 e as três cotas trimestrais do IR diferido de R\$ 67,50 cada, ficando a conta IR Diferido (Passivo Não Circulante) com saldo de R\$ 607,50, valor este que será pago somente após o exercício de X3.

No exercício social de X3, teremos as seguintes contabilizações, partindo dos saldos anteriores:

Final do 1º Trimestre de X3:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
(10) 180	202,50	607,50
	180 (10)	
	382,50	

Nota: A conta IR a Pagar ao fim do 1º trimestre de X3 estava com saldo inicial de R\$ 202,50 e não de R\$ 281,00, visto que em janeiro desse ano a empresa pagou os R\$ 78,50 referentes ao 4º trimestre do exercício de X2. O saldo da conta IR Diferido (R\$ 607,50) não sofrerá alteração em X3, pois indica o valor a pagar IR somente a partir do exercício de X4.

Final do 2º Trimestre de X3:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	135	607,50
(11) 180	180 (11)	
360	315	

Nota: A conta IR a pagar ficou ao fim do 2º trimestre de X3 com saldo de R\$ 315,00, visto que em abril desse ano (mês subsequente ao 1º trimestre) a empresa pagou R\$ 247,50, que é a soma da despesa de IR (R\$ 180,00) com R\$ 67,50.

Final do 3º Trimestre de X3:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	67,50	607,50
180	180 (12)	
(12) 180	247,50	
540		

Nota: A conta IR a Pagar ficou com saldo de R\$ 247,50 ao fim do 3º trimestre de X3, pois no mês subsequente ao 2º trimestre (julho) a empresa pagou R\$ 247,50 de IR, de forma que em julho ficasse com saldo de R\$ 67,50, que, somados aos R\$ 180,00 de despesa de IR do 3º trimestre, dará um saldo ao fim do 3º trimestre de R\$ 247,50.

Final do 4º Trimestre de X3:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	180 (13)	(14) 270 607,50
180	270 (14)	337,50
180	450	
(13) 180		

Nota: O lançamento (14) no valor de R\$ 270,00 representa as 4 cotas adicionais de R\$ 67,50 (última coluna da tabela), as quais são referentes à diferença a maior do IR trimestral a pagar de X4 (R\$ 247,50) em relação à despesa trimestral desse imposto referente ao mesmo período (R\$ 180,00). O saldo da conta IR Diferido no valor de R\$ 337,50 ficará inalterado ao longo de X4, visto que só começará a ser pago depois desse ano (a partir de X5), devendo assim ser classificado no passivo não circulante do balanço de 31/12/X3.

No exercício social de X4, teremos as seguintes contabilizações, partindo dos saldos anteriores:

Final do 1º Trimestre de X4:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
(15) 180	202,50	337,50
	180 (12)	
	382,50	

Nota: O saldo inicial ao fim do 1º trimestre de X4 era R\$ 202,50, pois em janeiro desse ano a empresa pagou R\$ 247,50 ($R\$ 450,00 - R\$ 247,50 = R\$ 202,50$).

Final do 2º Trimestre de X4:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	135	337,50
(16) 180	180 (16)	
360	315	

Final do 3º Trimestre de X4:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	67,50	337,50
180	180 (17)	
(17) 180	247,50	
540		

Final do 4º Trimestre de X4:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	180 (18)	(19) 270 337,50
180	270 (19)	67,50
180	450	
(18) 180		
720		

Nota: O lançamento (19) no valor de R\$ 270,00 representa as 4 cotas adicionais de R\$ 67,50 (última coluna da tabela), as quais são referentes à diferença a maior do IR trimestral a pagar de X5 (R\$ 247,50) em relação à despesa trimestral desse imposto referente ao mesmo período (R\$ 180,00). O saldo da conta IR Diferido no valor de R\$ 67,50 ficará inalterado ao longo de X5, visto que só será pago depois desse ano (janeiro de X6), devendo assim ser classificado no passivo não circulante do balanço de 31/12/X4.

No exercício social de X5, teremos as seguintes contabilizações, partindo dos saldos anteriores:

Final do 1º Trimestre de X5:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
(20) 180	202,50	67,50
	180 (15)	
	382,50	

Final do 2º Trimestre de X5:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	135	67,50
(21) 180	180 (21)	
360	315	

Final do 3º Trimestre de X5:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	67,50	67,50
180	180 (22)	
(22) 180	247,50	
540		

Final do 4º Trimestre de X5:		
IR (despesa)	IR a Pagar (PC)	IR Diferido (PNC)
180	180 (23)	(24) 67,50
180	67,50 (24)	67,50
180	247,50	ZERO
(23) 180		
720		

Comentário final: O diferimento da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) segue o mesmo raciocínio do IR diferido. No entanto, deve-se atentar que nem todas as formas de diferimento do IR são aplicáveis à referida contribuição. A legislação pertinente é que irá determinar os casos de diferimento comuns a esses dois tributos. Atualmente, a regulamentação mais recente que trata dos casos de diferimento do IR e da CSLL em função da depreciação acelerada incentivada é Lei nº 11.196/2005, nos seus artigos 17 e 26.

1.11. Depreciação de Bens Adquiridos Usados

Neste caso, o prazo de depreciação será o maior dentre os seguintes:

- metade do prazo de vida útil do bem quando adquirido novo;
- restante do prazo de vida útil do bem, considerado este em relação à primeira instalação ou utilização desse bem.

Exemplo: Um equipamento foi adquirido pela Cia. M, quando novo, em 21/03/X1, sendo o tempo de vida útil estimado em quatro anos. Dessa forma, em fevereiro de X5, estará 100% depreciado. No entanto, tal bem foi vendido para a Cia. P, em 04/11/X3. Assim, para a Cia. P:

Metade do tempo de vida útil = 2 anos

Tempo de vida útil restante = 2 + 12 + 2 = 1 ano e 4 meses

Logo, prevalecerá o tempo de 2 anos \rightarrow Taxa de depreciação = $\frac{100\%}{2} = 50\%$ aa

1.12. Depreciação de Edificações

As seguintes normas devem ser observadas, com relação à depreciação de edifícios e construções:

- a) a depreciação deve ser registrada a partir da conclusão da obra e do início da utilização do bem;
- b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

Observações:

- 1) Não é admitida a depreciação relativa a:
 - a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
 - b) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou que sejam destinados à revenda;
 - c) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como as obras de arte e as antiguidades;
 - d) bens para os quais haja registro de exaustão.
- 2) Apesar da Lei nº 6.404/1976 referenciar a depreciação apenas no ativo imobilizado, é admitida também a depreciação no ativo investimentos, como é o caso dos imóveis alugados.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: (Técnico da Receita Federal/Esaf) Determinada empresa adquiriu uma máquina em janeiro de 1988, colocando-a em funcionamento no mesmo mês. Sabendo-se que:

- a taxa de depreciação adotada foi de 20% ao ano;
 - o valor de aquisição da máquina foi de \$ 220.000;
 - a depreciação é contabilizada ao final de cada mês;
 - a máquina foi vendida por \$ 200.000, em julho de 1991;
 - não foram considerados os efeitos da correção monetária, pode-se afirmar que o valor residual da máquina, em 31/12/1990, era de:
- a) \$ 220.000;
 - b) \$ 134.000;
 - c) \$ 112.000;
 - d) \$ 88.000;
 - e) \$ 80.000.

(SOLUÇÃO)

Período de depreciação: janeiro de 88 a dezembro de 90 = 3 anos

Depreciação acumulada = \$ 220.000 × 20% × 3 = 132.000

Valor residual = Valor de aquisição – Depreciação acumulada

Valor residual = \$ 220.000 – \$ 132.000 = \$ 88.000 (Opção d)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (Auditor da Receita Federal/Esaf) O Balancete Final, em 31/12/1988, da Indústria de Tecidos Estrela do Sul S/A apresentou, entre outros, os seguintes saldos:

Contas	Saldo (\$)
Tear Howa	87.000
Depreciação acumulada do Tear Howa	50.025

Considerando que, desde o mês da sua entrada em funcionamento, o referido tear só foi utilizado em 1 (um) turno diário de 8 (oito) horas e que na contabilidade os encargos de depreciação pertinentes sempre foram registrados pela taxa anual de 10%, o período restante de depreciação, se mantidas a mesma taxa e a continuidade na contabilização dos encargos, era, naquela data, de:

- 4 anos e 9 meses;
- 4 anos e 3 meses;
- 4 anos e 1 mês;
- 5 anos e 3 meses;
- 575 dias.

(SOLUÇÃO)

Tempo total de depreciação = $100\% \div 10\% = 10$ anos

Falta depreciar ainda \$ 87.000 – \$ 50.025 = \$ 36.975

Pelo método linear, a depreciação acumulada é diretamente proporcional ao tempo. Assim, podemos armar a seguinte proporção:

$$\frac{\text{Depreciação restante}}{\text{Tempo restante}} = \frac{\text{Depreciação total}}{\text{Tempo total}}$$

$$\frac{36.975}{T} = \frac{87.000}{10} \rightarrow T = 4,25 \text{ anos} = 4 \text{ anos e 3 meses} \quad (\text{Opção b})$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: (FTE – Fiscal de Tributos Estaduais/UFSC) A Cia. Atenciosa Presta Serviços situa-se em um país onde não há qualquer tipo de tributação e encerra seus exercícios sociais a cada 31 de dezembro. Em suas atividades, a Cia. Atenciosa se vale de *ajustões* – um específico tipo de aparelho – e os registra na conta “Ajustões” no Ativo Imobilizado. Os *ajustões* são os únicos ativos da Cia. Atenciosa que sofrem depreciação, sendo, para tal, utilizada a taxa de 12,5% ao ano. Para fins desta Questão, não há fracionamento menor do que um mês para fins de depreciação. A despesa com depreciação é mensalmente registrada, desde o mês em que ativados os *ajustões* e até (inclusive) o mês em que baixados.

Sabe-se que é de \$ 117,00 o saldo da conta “Despesa com Depreciação” **imediatamente antes** dos lançamentos de apuração do resultado do exercício social de 1997. Tal valor é o total de “despesas com depreciação” incorridas em 1997 e decorrentes dos únicos **ajustões** que ela adquiriu até 31/12/1997 e dos quais ainda é proprietária em tal data. Em 31/12/1997, estes **ajustões** estão 9,375% depreciados.

Em 1º de março de 1998, a Cia. Atenciosa comprou à vista **três novos ajustões** (mas iguais entre si). Além desta compra, nenhuma outra ocorre durante 1998 e, tampouco, qualquer baixa acontece em 1998. Sabe-se que o saldo de 30 de abril de 1998 da conta “Depreciação Acumulada” é de \$ 199,00.

Os três novos ajustões adquiridos pela Cia. Atenciosa em 1º de março de 1998 lhe custaram:

- | | |
|-----------------|-----------------|
| a) \$ 1.440,00; | d) \$ 480,00; |
| b) \$ 82,00; | e) \$ 2.880,00. |
| c) \$ 960,00; | |

(SOLUÇÃO)

Em primeiro lugar, iremos calcular o valor dos “antigos ajustões” dividindo o valor da depreciação acumulada pelo correspondente percentual:

$$\text{Ajustões} = \$ 117 \div 9,375\% = \$ 1.248$$

Em segundo lugar, iremos calcular a depreciação de 1998:

$$\text{Depreciação (1998)} = \text{Dep. Acum. (abril de 1998)} - \text{Dep. Acum. (dez de 1997)}$$

$$\text{Depreciação (1998)} = \$ 199 - \$ 117 = \$ 82$$

Em terceiro lugar, devemos observar que os \$ 82 correspondem à depreciação de quatro meses dos antigos ajustões mais a depreciação de dois meses dos novos ajustões:

$$\blacksquare \text{ Taxa mensal de depreciação dos ajustões} = \frac{12,5\%}{12}$$

$$\blacksquare \text{ Depreciação (4 meses, antigos ajustões)} = \frac{12,5\%}{12} \times 4 \times \$ 1.248 = \$ 52$$

$$\blacksquare \text{ Depreciação (2 meses, novos ajustões)} = \frac{12,5\%}{12} \times 2 \times V = \frac{0,25 V}{12}$$

(V → Valor dos ajustões)

$$\text{Assim: } \frac{0,25V}{12} + 52 = 82 \rightarrow V = \$ 1.440 \quad (\text{Opção a})$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: (Analista de Finanças e Controle/Esaf) Baixa, por venda, de bem do ativo imobilizado

- Bem: caminhão ALFA 2000
- Data da venda: 17/05/19X0
- Condição de venda: a prazo (30 dias)
- Valores corrigidos até a data da venda:

	\$
■ do bem	640.000
■ da depreciação acumulada do bem	448.000

– Valor de venda	400.000
– Tributos incidentes sobre a venda	48.000
– Juros pagos pelo adquirente por atraso na liquidação do seu débito	3.000

O Resultado Não operacional, apurado com base nos elementos fornecidos, importou em:

- a) ganho de \$ 163.000;
- b) perda de \$ 736.000;
- c) ganho de \$ 160.000;
- d) perda de \$ 640.000;
- e) ganho de \$ 208.000.

(SOLUÇÃO)

Valor contábil do bem = Custo de aquisição corrigido – Dep. acum. corrigida

Valor contábil do bem = \$ 640.000 – \$ 448.000 = \$ 192.000

Res. não operac. = Valor de venda – Tributos s/Venda – Valor contábil do bem

Res. não operacional = \$ 400.000 – \$ 48.000 – \$ 192.000 = \$ 160.000 (Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: (Petrobras – Contador/Cesgranrio) A Cia. Industrial apresentou o seguinte controle individual de seu Imobilizado, em 31/12/1996, devidamente conciliado com o saldo das respectivas contas do Balanço, elaborado na mesma data:

Bens	Custo Original Corrigido	Depreciação Acumulada
Máquina Um	45.880,00	36.704,00
Máquina Dois	62.400,00	54.080,00

Por necessidade imperiosa da produção, as máquinas foram utilizadas em três turnos de oito horas, ao longo de todo o ano de 1997. A empresa adota o método das quotas constantes de depreciação. A vida útil das máquinas é de dez anos. No balanço de 31/12/1997, o valor da depreciação de tais máquinas, a ser contabilizado pela empresa, em reais, será:

- a) 21.656,00;
- b) 17.496,00;
- c) 16.242,00;
- d) 15.872,00;
- e) 10.828,00.

(SOLUÇÃO)

↗ coeficiente fiscal para 3 turnos de 8h

Em 1997 → Taxa de depreciação = $2 \times 10\% = 20\%$
 Valor Total dos Bens = $45.880 + 62.400 = 108.280$
 Depreciação Acumulada Total dos Bens = $36.704 + 54.080 = 90.784$
 Valor Contábil dos Bens = $108.280 - 90.784 = 17.496$
 Depreciação (1997) = $20\% \times 108.280 = 21.656$

Observemos que a depreciação de 1997 é maior que o valor contábil dos bens, isto é, $21.656 > 17.496$. Como o máximo que se pode depreciar é 100% do valor dos bens, então a depreciação de 1997 não pode ser de 21.656. Esta será igual ao valor contábil dos bens, ou seja, \$ 17.496, ficando tais bens 100% depreciados. (Opção b)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: (Auditor da Receita Federal/Esaf) Balancete final de 31/12/X2 da empresa VECTOR S/A

Valor corrigido da conta Veículos	\$ 10.000
Valor corrigido da conta Depreciação Acumulada de Veículos	\$ 8.000

Balancete final de 31/12/X3 da empresa VECTOR S/A

Valor corrigido da conta Veículos	\$ 50.000
Valor corrigido da conta Depreciação Acumulada de Veículos	\$?

Outros Dados:

- Taxa de Depreciação Anual Utilizada: 20%
- Não houve aquisição ou baixas de veículos no ano-base de X3.
- Na correção monetária foi utilizado o índice oficial de desvalorização da moeda nacional.

O valor corrigido da conta Depreciação Acumulada de Veículos no Balancete Final de 31/12/X3, após os registros contábeis do encargo de depreciação e da correção monetária do balanço concernentes, importou em:

- a) \$ 50.000;
- b) \$ 45.000;
- c) \$ 42.000;
- d) \$ 40.000;
- e) \$ 10.000.

(SOLUÇÃO)

$$\text{Índice de correção monetária} = \$ 50.000 \div \$ 10.000 = 5$$

$$\text{Percentual de depreciação acumulada} = \$ 8.000 \div \$ 10.000 = 0,8 = 80\%$$

Como a depreciação anual é de 20% e a depreciação acumulada anterior é de 80%, a depreciação acumulada atual é de 80% + 20%, isto é, 100%. Logo:

$$\text{Depreciação Acumulada (19X3)} = 100\% \text{ de } \$ 50.000 = \$ 50.000 \text{ (Opção a)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 8: (Auditor da Receita Federal/Esaf) Um bem depreciável, com vida útil de 20 anos, foi comprado por nossa firma em 01/04/20X1, mas só foi instalado para uso em primeiro de julho. O valor total da aquisição foi R\$ 20.000,00 e deverá ser depreciado com um valor residual de 10%, em contabilização anual.

Se a empresa adotar o método de depreciação conhecido como método linear, no balanço patrimonial de 20X3, este bem já terá sido depreciado em:

- a) 15,00%;
- b) 22,50%;
- c) 11,25%;
- d) 12,50%;
- e) 23,75%.

(SOLUÇÃO)

A depreciação deve ser contada a partir do início da utilização do bem, isto é, a partir de primeiro de julho de X1. Desta forma, até 31/12/20X3, o tempo decorrido será de 2,5 anos. Sendo o valor residual em 20 anos de 10%, significa que, decorrido esse tempo, o bem estará depreciado em 90%. Logo, em 2,5 anos, o bem já terá sido depreciado $2,5 \div 20 \times 90\%$, isto é, 11,25%. (Opção c)

Obs.: Na prova original, esta questão foi anulada, pois não havia nenhuma opção com 11,25%.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9: (Auditor/TCE-ES-2001/Esaf) Certa empresa adquiriu uma máquina industrial por R\$ 4.000,00, financiada em 60 meses e depreciable em cinco anos, com valor residual atribuído em R\$ 1.000,00. Após três anos completos de uso, a máquina foi vendida por R\$ 2.200,00 à vista.

Sabendo-se que a depreciação dessa máquina era feita pelo método de Cole, em forma decrescente, sem a imputação de nenhuma correção monetária, ao examinarmos o assunto chegaremos à conclusão de que:

- o encargo de depreciação no segundo exercício foi de R\$ 800,00;
- a depreciação acumulada ao fim do segundo exercício foi de R\$ 1.200,00;
- a depreciação acumulada ao fim do terceiro exercício foi de R\$ 1.800,00;
- o valor contábil da máquina por ocasião da venda era de R\$ 2.200,00;
- a operação de venda da máquina rendeu um lucro de R\$ 1.200,00.

(SOLUÇÃO)

O método de Cole, em forma decrescente, é o método da soma dos dígitos. Assim:

$$\text{Soma dos dígitos} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

$$\text{Valor depreciável} = \text{custo de aquisição} - \text{valor residual} = 4.000 - 1.000 = 3.000$$

Encargos de depreciação:

$$1^{\text{º}} \text{ ano} \rightarrow 5/15 \times 3.000 = 1.000$$

$$2^{\text{º}} \text{ ano} \rightarrow 4/15 \times 3.000 = 800 \rightarrow (\text{Opção a})$$

$$3^{\text{º}} \text{ ano} \rightarrow 3/15 \times 3.000 = 600$$

$$4^{\text{º}} \text{ ano} \rightarrow 2/15 \times 3.000 = 400$$

$$5^{\text{º}} \text{ ano} \rightarrow 1/15 \times 3.000 = 200$$

Analisando as outras opções:

$$b) \text{ Depreciação acumulada } (2^{\text{º}} \text{ ano}) = 1.000 + 800 = 1.800$$

$$c) \text{ Depreciação acumulada } (3^{\text{º}} \text{ ano}) = 1.800 + 600 = 2.400$$

$$d) \text{ Valor contábil da máquina} = \text{Custo} - \text{Dep. Acum.} = 4.000 - 2.400 = 1.600$$

$$e) \text{ Lucro} = \text{Preço de venda} - \text{Valor contábil} = 2.200 - 1.600 = 600$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 10: (Bacen – Analista Geral/Esaf) A empresa industrial Aços & Móveis adquiriu uma máquina por R\$ 12.000,00 instalando-a para funcionar a partir de 1º/8/1998. Tal máquina tem vida útil prevista para produzir 240.000 peças. A capacidade produtiva da empresa Aços & Móveis é de 30.000 peças anuais.

Tendo funcionado estritamente dentro do planejado nos anos de 1998, 1999 e 2000, e contabilizando o coeficiente 1,2 de depreciação acelerada no ano de 1999, podemos dizer que:

- a depreciação acumulada até o final de 1999 foi de R\$ 2.425,00;
- a depreciação acumulada no balanço de 2000 foi de R\$ 3.300,00;
- o encargo de depreciação em 1999 foi de R\$ 1.500,00;
- para vender essa máquina em 30 de junho de 2001, ganhando R\$ 1.000,00, o preço deveria ser de R\$ 6.900,00;
- o valor depreciável da máquina em 31/12/2001 será de R\$ 6.900,00.

(SOLUÇÃO)

$$\text{Taxa anual de depreciação} = \frac{30.000}{240.000} \times 100\% = 12,5\%$$

a) Depreciação acumulada até o final de 1999:

$$1998 (5 \text{ meses}) \rightarrow \text{Depreciação} = (12,5\% \div 12) \times 5 \times \text{R\$ } 12.000 = \text{R\$ } 625$$

$$1999 (12 \text{ meses}) \rightarrow \text{Depreciação} = 12,5\% \times \text{R\$ } 12.000 \times 1,2 = \text{R\$ } 1.800$$

$$\text{Depreciação acumulada} = \text{R\$ } 625 + \text{R\$ } 1.800 = \text{R\$ } 2.425 \text{ (Opção a)}$$

ANALISANDO AS OUTRAS OPÇÕES:

$$b) \text{ Depreciação ac. (ano 2000)} = \text{R\$ } 2.425 + 12,5\% \times \text{R\$ } 12.000 = \text{R\$ } 3.925$$

$$c) \text{ Encargos de depreciação (1999)} = 12,5\% \times \text{R\$ } 12.000 \times 1,2 = \text{R\$ } 1.800$$

$$d) \text{ Depreciação acumulada (até 30 de junho de 2001)} = \text{R\$ } 3.925 + (12,5\% \div 2) \times \text{R\$ } 12.000 = \text{R\$ } 4.675$$

$$\text{Valor contábil da máquina (em 30 de junho de 2001)} = \text{R\$ } 12.000 - \text{R\$ } 4.675 = \text{R\$ } 7.325$$

$$\text{Lucro na venda} = \text{Preço de venda} - \text{valor contábil}$$

$$\text{R\$ } 1.000 = \text{Preço de venda} - \text{R\$ } 7.325 \rightarrow \text{Preço de venda} = \text{R\$ } 8.325$$

$$e) \text{ Valor depreciável} = \text{Valor contábil} = \text{Custo de aquisição} - \text{Depreciação acumulada}$$

$$\text{Depreciação acumulada (31/12/2001)} = \text{R\$ } 3.925 + 12,5\% \times 12.000 = \text{R\$ } 5.425$$

$$\text{Valor depreciável} = \text{R\$ } 12.000 - \text{R\$ } 5.425 = \text{R\$ } 6.575$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 11: (Agente Tributário Estadual – MS/Esaf) A empresa Alfa encerra seu balanço em 31 de dezembro de cada ano. No dia 10 de janeiro de 2001, adquiriu da empresa Beta uma máquina industrial usada, cuja vida útil remanescente foi estimada em 5 anos.

Sabe-se que a empresa Beta adquiriu este equipamento para instalação em seu parque industrial em 1º de janeiro de 1998. O valor pelo qual a empresa Alfa adquiriu a máquina foi de R\$ 750,00. Seu valor residual é de R\$ 50,00.

Com estas considerações, podemos afirmar que o valor da depreciação anual a ser contabilizada em 31 de dezembro de 2001, pelo método de linha reta, será de:

- a) R\$ 140,00;
- b) R\$ 150,00;
- c) R\$ 280,00;
- d) R\$ 300,00;
- e) R\$ 700,00.

(SOLUÇÃO)

Pela legislação atual do imposto de renda, o prazo de depreciação de bens adquiridos usados será o maior dentre os seguintes:

I. metade do prazo de vida útil do bem quando adquirido novo;

II. restante do prazo de vida útil do bem, considerado este em relação à primeira instalação ou utilização desse bem. Assim, teremos:

Vida útil total → (jan/98 a dez/00) + 5 anos = 3 anos + 5 anos = 8 anos

Metade da vida útil total = 8 anos ÷ 2 = 4 anos

Assim, entre 4 anos e 5 anos, devemos optar pelo maior, isto é, 5 anos. Logo, a taxa de depreciação anual será de $100\% \div 5 = 20\%$.

Por fim, a depreciação em 31/12/2001 será de 20% de (R\$ 750,00 – R\$ 50,00), ou seja, R\$ 140,00. (Opção a)

2. AMORTIZAÇÃO

2.1. Conceito

Como base no § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404/76, podemos inferir que a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado ou do ativo intangível será registrada periodicamente nas contas de amortização quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade comercial ou industrial (exemplo: patentes – ativo intangível) e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada (exemplo: concessões obtidas – ativo intangível), ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado (exemplo: benfeitorias em imóveis de terceiros – ativo imobilizado).

Obs.: Para a aplicação da amortização, devem ser observadas duas características básicas e cumulativas:

- prazo de duração limitado;
- inexistência de indenização.

Assim, por exemplo, as benfeitorias em imóveis de terceiros somente se sujeitam a amortização, caso sejam atendidas as seguintes condições cumulativas:

- o contrato de locação, arrendamento ou cessão seja celebrado por prazo determinado;
- não haja direito à indenização das benfeitorias edificadas por ocasião do término do prazo contratual estabelecido.

Caso o contrato seja celebrado por tempo indeterminado, serão computados os encargos de depreciação, em vez de encargos de amortização. Caso no contrato haja previsão de indenização das benfeitorias edificadas, não há sentido algum em se falar de amortização ou depreciação.

2.2. Bens Sujeitos a Amortização

- patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
- direitos sobre bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;
- custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundo de comércio;
- custo das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor em restituição.

2.3. Taxa de Amortização

A taxa de amortização é função do tempo de utilização do bem, podendo tal tempo ser estabelecido em lei que regule os direitos sobre o bem; ser fixado no contrato de aquisição do bem; ou ser proveniente da natureza do bem de existência limitada.

De forma semelhante às taxas de depreciação, as taxas de amortização também são obtidas pelo método linear (ou método das quotas constantes), isto é, o custo de aquisição do bem amortizável é distribuído, através do seu prazo de duração ou existência, de forma uniforme. Assim, por exemplo, se uma empresa adquirir o direito de explorar, ao longo de 25 anos, uma marca, a taxa anual de amortização será de $100\% \div 25 = 4\%$.

2.4. Cálculo

Para o cálculo da quota de amortização, aplica-se a taxa de amortização sobre a base de cálculo, sendo esta o custo de aquisição do bem amortizável, mais posteriores acréscimos. Se a taxa for mensal, a quota de amortização será mensal. Se a taxa de amortização for anual, a quota de amortização será anual. Assim, por exemplo, se uma patente de invenção foi adquirida em 13/10/X0 por \$ 48.000, com duração de 10 anos, teremos:

- Taxa anual de amortização = $100\% \div 10 = 10\%$
- Quota anual = $10\% \times \$ 48.000 = \$ 4.800$
- Taxa mensal de amortização = $10\% \div 12 = 5/6\%$
- Quota mensal de amortização = $5/6\% \times \$ 48.000 = \$ 400$

2.5. Contabilização

Ao amortizarmos um bem, debitamos a conta Despesas de Amortização (conta de resultado – despesa) e creditamos a conta Amortização Acumulada (conta patrimonial – retificadora do ativo).

D – Despesas de Amortização

C – Amortização Acumulada

2.6. Amortização de Marcas e Patentes

■ **MARCAS** – Serão amortizadas por quem adquiriu o direito de uso das mesmas. Para os proprietários, o custo de aquisição das marcas não é amortizável, tendo em vista que os seus registros podem ser prorrogados a cada dez anos.

■ **PATENTES DE INVENÇÃO ou FÓRMULAS E PROCESSOS DE FABRICAÇÃO ADQUIRIDOS** – Poderão ser amortizados pelos prazos restantes de proteção do direito de privilégio.

A patente de invenção tem proteção pelo prazo de **15 anos**, a contar da data do depósito do pedido de privilégio. Findo este prazo, a criação cairá em domínio público. Assim, suponhamos, por exemplo, que uma empresa adquira uma patente de invenção para a fabricação de um determinado equipamento, quando faltarem quatro anos para cair em domínio público. Desta forma, a taxa anual de amortização será de 25%.

Observações:

1) As matérias referentes à propriedade industrial são reguladas pelo Código de Propriedade Industrial (Lei nº 5.772/1971).

PROPRIEDADE INDUSTRIAL	[– Invenções
		– Modelos de utilidade
		– Modelos industriais
		– Desenhos industriais
]	– Patentes
		– Marcas
		– Indicações de procedência
		– Expressões ou sinais de propaganda
		– Repressão à concorrência desleal

2) Ao passo que o prazo de proteção das patentes de invenção é de 15 anos, às demais criações (modelos de utilidade, modelos industriais e desenhos industriais) é concedido o prazo de proteção de 10 anos, todos eles a contar do depósito do pedido. Decorridos os referidos prazos, a criação cairá em domínio público.

3) Ao INPI (Instituto Nacional da Propriedade Industrial), que é uma autarquia federal, cabe a execução das normas da propriedade industrial, como, por exemplo, o exame e processamento dos pedidos de patentes e registros de marcas.

3. EXAUSTÃO

3.1. Conceito

A EXAUSTÃO corresponde à perda de valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Observações:

1) As máquinas e equipamentos de extração mineral ou florestal, opcionalmente, podem ser depreciados, ao invés de serem exauridos.

2) Somente se sujeitam à exaustão as minas que estejam sob regime de concessão. A exploração de recursos minerais sob a forma de arrendamento ou licenciamento não pode ser objeto de exaustão.

3) No caso da exploração de recursos florestais, temos quatro hipóteses:

(1ª HIPÓTESE) – Quando o prazo contratual for inferior ao período previsto para o esgotamento dos recursos florestais, a perda de valor será contabilizada como **amortização**, e não como exaustão, visto que, antes do esgotamento dos recursos, o direito de exploração terá terminado.

(2ª HIPÓTESE) – Quando o esgotamento dos recursos estiver previsto para ocorrer antes do fim do prazo contratual, a perda de valor será contabilizada como **exaustão**.

(3ª HIPÓTESE) – Quando o prazo de exploração dos recursos for indeterminado, a perda de valor será contabilizada como **exaustão**.

(4ª HIPÓTESE) – Os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos sujeitam-se à **depreciação**, e não à amortização ou exaustão. Tal depreciação será calculada com base na vida útil estimada dos recursos florestais objeto da exploração.

4) Não se há de confundir a exaustão de recursos florestais com a depreciação de projetos florestais destinados à exploração dos frutos. Ao passo que a exaustão é referente ao corte (exemplo: extração de madeira), a depreciação é relativa à extração de frutos (exemplo: extração de cacau). Assim, suponhamos que uma empresa agropecuária explore o cultivo de café. Considerando um tempo de vida útil de 20 anos para este plantio, a taxa anual de depreciação seria de 5%.

5) Ao passo que os gastos para a obtenção do direito de exploração de minas e jazidas estão sujeitos à exaustão, as despesas com prospecção e cubagem estão sujeitas à amortização.

3.2. Cálculo de Exaustão de Recursos Minerais

São dois os métodos para o cálculo de exaustão de recursos minerais:

(1ª Método) Exaustão em função do prazo de concessão.

Exemplo:

Custo da concessão = \$ 120.000

Prazo da concessão = 20 anos

Taxa de exaustão anual = $100\% \div 20 = 5\%$

Despesa de Exaustão (anual) = $5\% \times \$ 120.000 = \$ 6.000$

(2ª Método) Exaustão em função da relação entre a produção do período e a possança conhecida da mina.

Exemplo:

Custo da concessão = \$ 120.000

Possança conhecida = 50.000 m³

Produção do ano = 2.000 m³

Taxa de exaustão do ano = $2.000 \div 50.000 = 4\%$

Despesa de exaustão do ano = $4\% \times \$ 120.000 = \$ 4.800$

Obs.: A escolha do primeiro ou segundo método dependerá da comparação entre o prazo de concessão dos direitos de exploração e o prazo previsto para o efetivo esgotamento dos recursos. Se o prazo da concessão for maior do que o prazo previsto para o esgotamento, deve-se exaurir com base nos recursos efetivamente extraídos (segundo método). No entanto, se o prazo da concessão for menor do que o prazo previsto para o esgotamento, deve-se exaurir em função do prazo da concessão (RIR 1999, art. 330, § 2º). Assim, suponhamos, por exemplo, que uma empresa mineradora tenha

adquirido os direitos de exploração de uma mina por R\$ 5.000.000,00, por meio de um contrato de 5 anos de vigência. Se, após dois anos de exploração, tiverem sido extraídos 30% da possança da mina, teremos o seguinte:

- Prazo da concessão (= prazo do contrato) = 5 anos
- Prazo previsto para o esgotamento = $2 \text{ anos} \div 30\% = 6,67 \text{ anos}$

Logo, como o prazo da concessão (5 anos) é menor do que o prazo previsto para esgotamento (6,67 anos), deve-se exaurir a referida mina em função do prazo da concessão, aplicando, no caso, uma taxa de exaustão de $100\% \div 5 \text{ anos}$, ou seja, 20% ao ano. Desta forma, no exemplo dado, a exaustão acumulada ao fim de 2 anos será de 40% do valor do direito de exploração da mina, isto é, 40% de R\$ 5.000.000,00, ou seja, R\$ 2.000.000,00. Assim, o referido direito será classificado no ativo não circulante intangível da empresa e avaliado no balanço ao valor contábil de R\$ 3.000.000,00.

3.3. Cálculo de Exaustão de Recursos Florestais

Com base no art. 330 do RIR/1999, o critério adotado para a exaustão de recursos florestais não é o mesmo para a exaustão de recursos minerais, pois, mesmo que a perda de valor dos recursos minerais seja em função do prazo contratual, e não no tempo de esgotamento dos recursos, deve ser sempre contabilizada como exaustão. Desta forma, com relação aos recursos florestais, só haverá exaustão quando o esgotamento dos recursos estiver previsto para ocorrer antes do fim do prazo contratual, ou quando o prazo de exploração dos recursos for indeterminado.

Exemplo:

Bem a ser exaurido: Plantação de eucaliptos para utilização numa siderúrgica

Valor de aquisição = \$ 360.000

Quantidade total = 300 hectares de floresta com eucaliptos plantados

Extração do ano = 75 hectares de floresta

Taxa de exaustão do ano = $75 \div 300 = 25\%$

Despesa de exaustão do ano = $25\% \times \$ 360.000 = \$ 90.000$

3.4. Contabilização

Ao exaurirmos do ativo intangível os direitos de exploração de minas, jazidas ou florestas, regra geral, debitamos a conta Despesa de Exaustão, que, apesar da impropriedade da palavra “despesa”, não é considerada como tal e sim como custo de extração (obs. 4 do item 2.2.1.3 do Capítulo 3), e creditamos a conta Exaustão Acumulada.

D – Despesa de Exaustão

C – Exaustão Acumula

Em seguida, essa “falsa” despesa integrará o saldo dos minérios extraídos da seguinte forma:

D – Estoque de Minérios

C – Despesa de Exaustão

No entanto, há uma alternativa mais recomendável: Não utilizamos a conta “Despesa de Exaustão” e integramos diretamente o valor da exaustão aos estoques de minérios extraídos, fazendo o seguinte lançamento:

D – Estoque de Minérios

C – Exaustão Acumulada

Assim, por exemplo, suponhamos que uma empresa mineradora adquirisse em 1º de outubro de 2009 uma mina de cobre por R\$ 5.000.000,00 e que essa mina tivesse capacidade para produzir 20.000 toneladas desse minério. Supondo que no referido mês a empresa extraísse 500 toneladas de cobre. Supondo também que a exaustão é calculada com base nas toneladas extraídas, ao fim de outubro teríamos o seguinte cálculo e a seguinte contabilização:

$$\text{Exaustão} = (500 \div 20.000) \times \text{R\$ } 5.000.000,00 = \text{R\$ } 125.000,00$$

D – Estoque de Cobre	125.000,00
----------------------	------------

C – Exaustão Acumulada	125.000,00
------------------------	------------

Supondo que nos meses de novembro e dezembro a extração mensal fosse a mesma de outubro, então a exaustão acumulada até o fim do ano seria de R\$ 375.000,00 e no balanço patrimonial teríamos:

Ativo Intangível

Direitos de Exploração de Minas	R\$ 5.000.000,00
---------------------------------------	------------------

Exaustão Acumulada	(R\$ 375.000,00)
--------------------------	------------------

	R\$ 4.625.000,00
--	------------------

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12: (Fiscal de Rendas – SP/Vunesp – Adaptada) A Empresa de Mineração Faca Amarela começou as suas atividades de exploração no começo do Ano 1.

No fim do ano, o seu contador preparou o resumo dos custos de mineração que foi o seguinte:

\$	
Mão de obra	2.380.000
Material	245.000
Diversos	539.280

Estes itens não incluem nenhum custo de depreciação, amortização ou exaustão. Os dados referentes ao Ativo Não Circulante usados na mineração do ouro eram os seguintes:

- Custo de aquisição da mina (a capacidade estimada da jazida é de 10 mil toneladas; o valor residual da mina é estimado em \$ 420.000)..... \$ 2.100.000
- Benfeitorias (vida útil estimada: 15 anos; sem valor residual)..... \$ 184.800
- Equipamento (vida útil estimada: seis anos; valor residual é estimado em \$ 42.000)..... \$ 336.000

Durante o Ano 1 foram extraídas 800 t (8%), das quais 600 t foram vendidas.

A Exaustão, Amortização e Depreciação Acumuladas no final do Ano 1 são, respectivamente, de \$:

- a) 134.400, 18.480 e 56.000;
- b) 134.400, 12.320 e 49.000;
- c) 168.000, 14.800 e 62.000;
- d) 168.000, 12.320 e 49.000;
- e) 154.000, 18.480 e 49.000.

(SOLUÇÃO)

$$\text{Exaustão} = 8\% \times (\$ 2.100.000 - \$ 420.000) = \$ 134.400$$

$$\text{Amortização} = \frac{100\%}{15} \times \$ 184.800 = \$ 12.320$$

$$\text{Depreciação} = \frac{100\%}{6} \times (\$ 336.000 - \$ 42.000) = \$ 49.000 \quad (\text{Opção b})$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 13: (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) Um computador foi adquirido, em 10 de maio de 1997, por R\$ 3.000. A depreciação do bem no ano 2001 foi de:

- a) R\$ 200,00;
- b) R\$ 250,00;
- c) R\$ 400,00;
- d) R\$ 600,00.

(SOLUÇÃO)

Algumas questões de concursos não informam a taxa de depreciação. No entanto, essas taxas são reguladas pela legislação do IR. Dessa forma, temos três tipos de taxas (máximas):

4% — para imóveis (edificações);

10% — para móveis e utensílios, máquinas e equipamentos, e instalações;

20% — para veículos, computadores, impressoras etc.

Observações:

1) Para o Fisco, nada impede, no entanto, que esses bens mencionados acima sejam depreciados com taxas menores, pois as despesas seriam menores e, consequentemente, o lucro seria maior, ocasionando assim mais imposto de renda a pagar! Evidentemente, o empresário irá optar pelas taxas máximas, evitando, assim, pagar muito imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

2) O Fisco também admite que as empresas utilizem outras taxas, desde que haja laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica (RIR/1999, art. 310, § 2º).

Assim, nessa questão, teremos:

$$\text{Depreciação (2001)} = 20\% \times \text{R\$ } 3.000 = \text{R\$ } 600 \text{ (Opção d)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 14: Em maio de 20X1, uma empresa adquiriu um prédio comercial por R\$ 10.000.000,00. Esse imóvel tem uma edificação equivalente a 30% do seu valor, com vida útil estimada em 25 anos. Dessa forma, o valor contábil desse bem em outubro de 20X4 é de:

- a) R\$ 8.600.000,00
- b) R\$ 9.020.000,00
- c) R\$ 9.580.000,00
- d) R\$ 8.420.000,00
- e) R\$ 7.500.000,00

(SOLUÇÃO)

$$\text{Maio de } 20 \times 1 \text{ a outubro de } 20 \times 4 = 42 \text{ meses}$$

$$\text{Taxa de depreciação} = 100\% \div 25 = 4\% \text{ ao ano}$$

$$\text{Taxa de depreciação acumulada} = \frac{4\%}{12} \times 42 = 14\%$$

Valor contábil (imóvel):

Edificação = $30\% \times 10.000.000,00 - 14\% \times 30\% \times 10.000.000,00$	2.580.000,00
Terreno = $70\% \times 10.000.000,00$	7.000.000,00
Total	9.580.000,00

Obs.: Só a edificação sofre depreciação. Terreno não sofre.

(Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 15: Em outubro de 20X1, a comercial LUAR S/A efetuou reformas num imóvel alugado da Cia. SOLAR desembolsando o total de R\$ 40.800,00. O contrato de aluguel é de 5 anos e teve início em janeiro de 20X1. Desta forma, no balanço de 31/12/20X1, o valor da Amortização Acumulada de Benfeitorias em Imóveis de Terceiros irá constar no ativo imobilizado com valor de:

- a) R\$ 2.300,00
- b) R\$ 2.400,00
- c) R\$ 2.040,00
- d) R\$ 2.160,00
- e) R\$ 8.160,00

(SOLUÇÃO)

De janeiro a setembro de 20X1 transcorreram 9 meses (= 0,75 anos). Logo o tempo remanescente para o vencimento do contrato do aluguel é de 5 anos menos 0,75 anos, ou seja, 4,25 anos. Dessa forma, teremos neste prazo que amortizar 100% dos gastos com a referida benfeitoria. Logo:

- Taxa anual de amortização = $\frac{100\%}{4,25}$ ao ano
- Taxa mensal de amortização = $\frac{100\%}{4,25} \times \frac{1}{12}$
- Amortização Acum. (out. a dez.) = $\frac{100\%}{4,25} \times \frac{1}{12} \times 3.40.800,00 = 2.400,00$

(Opção b)

Considerando ainda a questão anterior, pode-se afirmar que o valor contábil das Benfeitorias em Imóveis de Terceiros no balanço de encerramento do exercício de 20X2 é de:

- a) R\$ 24.480,00
- b) R\$ 30.600,00
- c) R\$ 32.640,00
- d) R\$ 28.800,00
- e) R\$ 15.000,00

(SOLUÇÃO)

Uma forma simples de pensar é a seguinte: Se a despesa de amortização de 3 meses (4ª parte do ano) é de R\$ 2.400,00, então a despesa de amortização do ano inteiro é de 4 vezes esse valor, ou seja, R\$ 9.600,00. Assim, a amortização acumulada de 5 trimestres (1 trimestre de 20X1 e 4 trimestres de 20X2) é de 5 vezes R\$ 2.400,00, isto é, R\$ 12.000,00. Desta forma, o valor contábil das referidas benfeitorias no balanço de 31/12/20X2 é de R\$ 40.800,00 menos R\$ 12.000,00, ou seja, R\$ 28.800,00.

(Opção d)

Exercícios de Fixação

1. (Técnico da Receita Federal/ESAF – Adaptada) A depreciação:

- a) alcança todos os bens do ativo imobilizado;
- b) é calculada em função da vida útil dos bens do imobilizado sujeitos a desgastes pelo uso;
- c) registra, como despesa do exercício da aquisição, os gastos com inversões do ativo imobilizado;
- d) representa um fundo criado pela empresa para possibilitar a aquisição de um bem de reposição;
- e) visa apropriar, como custo do período, a parcela de desvalorização de bens do ativo não circulante.

2. Uma empresa possuía um veículo, utilizado no desempenho de suas atividades, registrado contabilmente por 20.000 (valor de aquisição + correção monetária) e depreciado em 40% do seu valor. Vendeu-o por 15.000, em 31 de outubro de 1995, concedendo prazo ao comprador para pagamento até o final de fevereiro de 1996, com juros de 5% ao mês, recebidos no ato da venda. A empresa encerra seu exercício social em 31 de dezembro de cada ano.

A operação proporcionou à empresa vendedora:

- a) redução do ativo imobilizado no valor de 20.000,00;
- b) resultado operacional positivo no valor de 6.000,00;
- c) aumento do ativo circulante no valor de 6.000,00;
- d) aumento da receita financeira do exercício de 1995 no valor de 1.500,00;
- e) aumento do patrimônio líquido no valor de 3.000,00.

3. (Furnas – Contador/Cesgranrio) A empresa “ARG” adquiriu equipamentos, em 31/12/1994, no montante de R\$ 5.000.000,00. A política da empresa é depreciar a partir do mês seguinte ao da aquisição. O prazo máximo para a depreciação é de 10 anos.

Considerando essas informações, o valor do montante de DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO para 30/6/1995, em reais, é:

- a) 208.333,33;
- b) 250.000,00;
- c) 291.666,67;
- d) 301.441,00;
- e) 342.441,00.

4. Em maio de X2, a Industrial SP Ltda. alienou uma máquina de uso por \$ 21.000. Nos registros da empresa constavam as seguintes informações:
 Valor de aquisição do bem no balanço de 31/12/X1 = \$ 40.000
 Taxa de depreciação acumulada até o balanço = 60%
 Impostos incidentes sobre a venda = \$ 3.000
 Taxa anual de depreciação do bem = 15%
 O resultado auferido na operação anterior foi de:
 a) \$ 4.200; d) \$ 4.500;
 b) \$ 4.300; e) \$ 4.600.
 c) \$ 4.400;
5. O Balanço da Indústria Mel S/A, entre outros valores, apresentou os seguintes:
 Compressor \$ 16.000
 Depreciação Acumulada (\$ 5.200) \$ 10.800
 Considerando que, desde sua entrada em funcionamento, o referido bem só foi utilizado em um turno de 8 h diárias e que a taxa anual de depreciação é de 10%, o tempo restante de depreciação é igual a:
 a) 6 anos; e) 7 anos e 3 meses;
 b) 6 anos e 3 meses; d) 8 anos.
 c) 6 anos e 9 meses;
6. Um bem classificado no Ativo Imobilizado foi adquirido por R\$ 6.000 e tem vida útil estimada em cinco anos. A diferença entre o valor da Depreciação Acumulada pelo método da Soma dos Dígitos e pelo método das Quotas Constantes, ao fim de três anos de uso, é igual a:
 a) \$ 4.800; d) \$ 1.200;
 b) \$ 3.600; e) \$ 900.
 c) \$ 2.400;
7. (BNDES/Cesgranrio) De acordo com a lei das sociedades anônimas, a diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, será registrada periodicamente nas contas de:
 a) amortização; d) provisão;
 b) exaustão; e) fundo.
 c) depreciação;
8. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Um veículo adquirido em janeiro de 1989, por \$ 250.000, foi vendido em 15 de janeiro de 1992 por \$ 140.000.
 Sabendo-se que:
 - a empresa adotava a taxa de depreciação de 20% a.a. sobre o valor de aquisição;
 - a depreciação era contabilizada ao final de cada mês;
 - não se devem levar em conta os efeitos da correção monetária.
 Pode-se afirmar que o resultado da operação de venda foi de:
 a) prejuízos de \$ 10.000; d) lucro de \$ 110.000;
 b) lucro de \$ 40.000; e) prejuízo de \$ 110.000.
 c) prejuízo de \$ 40.000;

9. A Cia. de Mineração TATU iniciou suas atividades de exploração em janeiro de X1. Ao longo do exercício de X1, foram apurados os seguintes custos de extração:

– Mão de obra \$ 648.000
 – Materiais Aplicados \$ 82.000
 – Despesas Diversas de Extração..... \$ 150.000

Além dos custos anteriores, os quais não incluem a depreciação, a amortização e a exaustão, foram obtidas as seguintes informações:

MINA [Custo de Aquisição = \$ 2.400.000
 Capacidade da jazida = 15 mil t
 Valor residual = \$ 480.000

BENFEITORIAS [Custo = \$ 150.000
 Vida útil = 12 anos

EQUIPAMENTOS [Custo Aq. = \$ 360.000
 Vida útil = 8 anos
 Valor residual = \$ 72.000

INFORMAÇÕES ADICIONAIS:

Quantidade de minério extraída em X1 = 1.200 toneladas

Quantidade de minério vendida = 900 toneladas

A empresa extrai um único tipo de minério

Assim, podemos afirmar que no balanço de 31/12/X1 os valores de Amortização Acumulada, Exaustão Acumulada e Depreciação Acumulada foram, respectivamente, em \$:

- 15.600, 122.500 e 36.000;
- 12.500, 192.000 e 36.000;
- 12.500, 153.600 e 36.000;
- 12.500, 153.600 e 45.000;
- 15.600, 125.600 e 36.000.

10. A Empresa Satélite S/C Ltda., cujo exercício social coincide com o ano calendário, utilizará em suas operações o equipamento XR. No exercício social de 1998, adquire, pela primeira vez, duas unidades do equipamento XR de tal forma que o valor das Despesas de Depreciação dos referidos bens, imediatamente antes do encerramento das contas de resultado, totalizou \$ 375, estando tais bens 3,125% depreciados. Em 1ª/2/1999, a empresa adquire mais três unidades do referido bem. Sabendo-se que a taxa anual de depreciação é de 12,5% ao ano e que o saldo, em 30 de abril de 1999, da conta Depreciação Acumulada era de \$ 1.625, pode-se afirmar que o valor de cada equipamento XR adquirido em 1999 é de:

- \$ 13.000;
- \$ 12.000;
- \$ 11.000;
- \$ 6.000;
- \$ 8.000.

11. (Cedae – Técnico de Contabilidade/Fesp-RJ) A empresa Veloz Ltda., para iniciar suas atividades operacionais, adquiriu, em 1^o/4/2000, dois veículos no valor de R\$ 12.000,00 cada. O saldo da conta Depreciação Acumulada de Veículos, em 31/12/2000, é de:
- a) R\$ 1.800,00;
 - b) R\$ 1.999,20;
 - c) R\$ 3.600,00;
 - d) R\$ 3.998,40.
12. (Petrobras – Contador Pleno/Cesgranrio) Uma empresa se utiliza de uma máquina que sofre sérios problemas de corrosão. Por esse motivo, a depreciação da máquina é realizada em função da matéria-prima processada. Ela foi adquirida por R\$ 425.000,00 e sua vida útil é limitada ao processamento de 250 mil quilos de matéria-prima. Em determinado exercício, a empresa extraiu 5 mil quilos de matéria-prima, processados pela mesma máquina. Utilizando-se o método de depreciação das unidades produzidas, o valor da depreciação no exercício, em reais, será de:
- a) R\$ 850,00;
 - b) R\$ 2.125,00;
 - c) R\$ 8.500,00;
 - d) R\$ 17.000,00;
 - e) R\$ 21.250,00.
13. (IRB – Analista/Esaf) Possuindo, há três anos e meio, uma máquina comprada por R\$ 120.000,00 e depreciada com base linear em vida útil de 5 anos e valor residual de 20%, a empresa Onetwoelen S/A promoveu sua alienação, a prazo, logrando obter margem bruta de lucro de 25%.
Observando as informações acima, pode-se dizer que a empresa obteve, nesta operação de venda, um lucro no valor de:
- a) R\$ 17.600,00;
 - b) R\$ 13.200,00;
 - c) R\$ 12.000,00;
 - d) R\$ 9.600,00;
 - e) R\$ 7.200,00.
14. (IRB – Analista/Esaf) A empresa Almeidaerson S/A adquiriu por R\$ 67.500,00 um equipamento industrial que, em junho de 2002, incorporou a seu Ativo Imobilizado, estimando sua vida útil em dez anos, desde que sobrasse um valor residual de 20% do custo de aquisição.
Se a empresa utiliza o método da linha reta para depreciar tal equipamento, em 31 de dezembro de 2005, ele deverá apresentar valor contábil de:
- a) R\$ 35.100,00;
 - b) R\$ 43.875,00;
 - c) R\$ 48.600,00;
 - d) R\$ 54.000,00;
 - e) R\$ 67.500,00.

15. (Auditor Fiscal da Receita Estadual – MG/Esaf) A mina Eterreal, após a aquisição e instalação, custara R\$ 300.000,00 aos cofres da nossa empresa, mas tinha capacidade estimada em 500 mil metros cúbicos de minério e foi instalada com capacidade de exploração em 8 anos, mantendo-se o residual de proteção de 20% da capacidade produtiva. Ao fim do quinto ano de exploração bem-sucedida, a mina foi alienada por R\$ 200.000,00, com quitação em 20 duplicatas mensais.

Analizando essas informações, assinale abaixo a única assertiva que não é verdadeira.

- a) A exploração anual será de 50 mil m³ de minério.
- b) A taxa de exaustão será de 10% ao custo total por ano.
- c) A taxa de exaustão será de 12,5% ao ano.
- d) Ao fim do quinto ano, a exaustão acumulada será de 50% do custo da mina.
- e) O custo a ser baixado no ato da venda será de R\$ 90.000,00.

16. (Auditor Fiscal da Receita Estadual – MG/Esaf) A empresa Paulistinha S/A possuía uma máquina, adquirida por R\$ 7.680,00, instalada para utilização em 12 anos. Após nove anos de uso desse equipamento, tendo a depreciação adequada sido oportunamente contabilizada, foi ele vendido, ocasionando perda de R\$ 720,00.

Para que as afirmações acima sejam corretas, podemos dizer que o valor obtido na venda foi de:

- a) R\$ 6.960,00;
- b) R\$ 5.040,00;
- c) R\$ 1.920,00;
- d) R\$ 1.200,00;
- e) R\$ 48,00.

17. (Analista de Finanças e Controle – STN/Esaf) Em 20 de outubro de 2004, a empresa Milícias S/A mandou contabilizar a baixa por venda de uma máquina de uso, auferindo um lucro da ordem de 20% sobre o preço obtido na alienação.

A referida máquina fora comprada por R\$ 150.000,00, em 1^a/4/1998, e seu valor tem sido atualizado, trimestralmente, por depreciação feita com base em vida útil estimada de 10 anos e saldo residual de 20% do custo.

A operação, devidamente contabilizada, vai-nos mostrar que o preço de venda obtido na alienação foi de:

- a) R\$ 52.500,00;
- b) R\$ 63.000,00;
- c) R\$ 65.625,00;
- d) R\$ 86.400,00;
- e) R\$ 90.000,00.

18. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Uma máquina de uso próprio, depreciable, adquirida por R\$ 15.000,00, em março de 1999, e instalada no mesmo dia, com previsão de vida útil de dez anos e valor residual de 20%, por quanto poderá ser vendida no mês de setembro de 2006, sem causar ganhos nem perdas contábeis?

O referido bem, nas condições acima indicadas e sem considerar implicações de ordem tributária ou fiscal, poderá ser vendido por:

- a) R\$ 5.900,00;
- b) R\$ 5.400,00;
- c) R\$ 3.900,00;
- d) R\$ 3.625,00;
- e) R\$ 3.000,00.

19. (BACEN – Técnico/Fundação Cesgranrio) A Cia. Minas Gerais S/A adquiriu uma mina e ferro em 31/03/2008 por R\$ 2.000.000,00. A mina tem capacidade estimada para produzir 250.000 toneladas de ferro. A exaustão será calculada com base nas toneladas de ferro extraídas da mina, levando em consideração o custo por tonelada. Entre 01/04/2008 e 31/12/2008, a companhia retirou, em média, 2.000 toneladas por mês. No final do exercício de 2008, encerrado em 31/12, procedeu ao registro contábil da exaustão.

Considerando exclusivamente as informações acima, o registro contábil de diário (sem data e histórico) da apuração da exaustão referente ao exercício de 2008 da Companhia Minas Gerais S/A, em reais, será

- | | |
|--------------------------------------|------------|
| a) D: Estoque de ferro | |
| C: Exaustão acumulada | 144.000,00 |
| b) D: Custo da mina de ferro | |
| C: Estoque de ferro | 192.000,00 |
| c) D: Custo da mina de ferro | |
| C: Despesa de amortização e exaustão | 160.000,00 |
| d) D: Exaustão acumulada | |
| C: Estoque de ferro | 144.000,00 |
| e) D: Capacidade instalada | |
| C: Exaustão acumulada | 192.000,00 |

OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

1. CONCEITOS BÁSICOS

COMPRA: Ato pelo qual uma empresa comercial adquire a propriedade sobre as mercadorias para revenda.

VENDA: Ato pelo qual uma empresa comercial revende suas mercadorias adquiridas de seus fornecedores, havendo assim transferência de propriedade do fornecedor ao cliente.

DEVOLUÇÃO: Ato pelo qual as mercadorias compradas retornam do cliente ao fornecedor, por estarem em desacordo com o pedido. No ato da devolução, é necessário que o cliente faça uma nota fiscal, a fim de acompanhá-las, havendo portanto a incidência do ICMS, caso o comprador seja contribuinte de tal imposto.

ABATIMENTO: Se o cliente estiver insatisfeito com a mercadoria adquirida, por culpa do fornecedor, e não julgar necessário devolvê-la, pode o mesmo entrar em acordo com o fornecedor e exigir um abatimento, a fim de evitar a devolução. Os fatos mais comuns que podem levar ao abatimento são: deteriorização parcial do lote adquirido; perda de qualidade; divergência nas especificações técnicas; e atraso na entrega. Tendo em vista que tal abatimento é **posterior ao ato da venda**, o mesmo não esteve e nem estará em nenhuma nota fiscal e, por conseguinte, não há ICMS no abatimento, visto que a mercadoria não circula. No entanto, no caso do PIS e da Cofins sobre o faturamento, os abatimentos serão subtraídos para o cálculo desses tributos, visto que os tais afetam o valor do faturamento.

DESCONTO INCONDICIONAL (ou COMERCIAL): É aquele dado incondicionalmente pelo fornecedor ao cliente, visto que não depende das condições de pagamento, e sim em função de outros fatores, tais como grande quantidade adquirida, interesse promocional ou cliente preferencial. Tendo em vista que tal desconto é concedido no ato da venda das mercadorias, este aparece na nota fiscal. Assim, por exemplo, se a Empresa X vende para a

Empresa Y mercadorias no valor de R\$ 500 com desconto de 10%, o total da nota fiscal será de R\$ 450. Para o fornecedor (Empresa X), houve um **Desconto Incondicional Concedido** de R\$ 50. Para o cliente (Empresa Y), houve um **Desconto Incondicional Obtido** de R\$ 50. Neste caso, o ICMS incidirá sobre os R\$ 450 e não sobre os R\$ 500, o que, no caso das empresas industriais, não ocorreria com o IPI, pois este incidiria sobre os R\$ 500. Tal desconto não deve ser confundido com o DESCONTO CONDICIONAL, isto é, aquele obtido em função do pagamento da duplicata antecipadamente do cliente ao fornecedor. Este último tipo de desconto, para a empresa que o concedeu, é uma *Despesa Financeira*, e, para a empresa que o obteve, é uma *Receita Financeira*, não tendo nada a ver com operações com mercadorias, e sim com operações financeiras.

TRANSFERÊNCIA: É a movimentação de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, tais como de filiais para filiais. Visto que na transferência há circulação de mercadorias, deve-se fazer também nota fiscal e, conseqüentemente, haverá incidência de ICMS.

CONSIGNAÇÃO: É a remessa de mercadorias de propriedade da empresa para terceiros, os quais, de posse das mesmas, se encarregarão da sua venda, ganhando estes comissão. Para a empresa proprietária das mercadorias, tal comissão será uma despesa operacional (despesa comercial) chamada "*Comissões Passivas*". Para a empresa que tem a posse, mas não tem a propriedade, a comissão recebida será uma receita operacional (outras receitas operacionais) chamada "*Comissões Ativas*".

NOTA FISCAL: Sempre que houver circulação de mercadorias, a qualquer título (vendas, devoluções, remessas para consignação, transferências etc.), deve ser emitida a nota fiscal. Também, para as empresas prestadoras de serviços, deve ser emitida a nota fiscal de prestação de serviços. No caso das empresas comerciais varejistas, estas, em substituição à nota fiscal, podem emitir o CUPOM FISCAL, através de equipamento adequado, quando a mercadoria for retirada da empresa pelo próprio cliente, como ocorre com farmácias, mercearias, lanchonetes etc. Há vários tipos de notas fiscais. Nas vendas à vista realizadas entre empresas ou entre estas e consumidores finais, no caso em que tais empresas se comprometem a entregar a mercadoria na residência do cliente, é emitida a Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A. Em substituição ao Cupom Fiscal, quando se deseja discriminar as mercadorias vendidas, deve ser emitida a Nota Fiscal de Venda ao Consumidor modelo 2.

DUPLICATA: É um título de crédito comercial, usado em vendas a prazo. Recebe este nome ("*dupli*"), não por ser uma segunda via da FATURA, que é o primeiro documento, mas por possuir os mesmos dados principais desta (número de notas fiscais, valores das vendas e vencimentos dos pagamentos). Quem emite a duplicata é o **credor** (vendedor ou fornecedor) e quem aceita a duplicata é o **devedor** (comprador ou cliente).

ACEITE DE DUPLICATA: É o ato pelo qual o cliente **assina** a duplicata, reconhecendo, assim, a autenticidade da dívida. Caso o cliente não concorde com a duplicata, não dará o aceite.

FATURA: Não é um título de crédito, mas é um documento comercial que comprova a(s) venda(s) a prazo efetuada(s) ao mesmo cliente, o qual pode englobar uma ou mais notas fiscais. A FATURA deve ser emitida pelas empresas que realizam venda de mercadorias a prazo não inferior a 30 (trinta) dias. Sua principal finalidade é informar ao cliente a relação das notas fiscais, para que o mesmo confira suas compras a prazo, e a(s) data(s) em que o mesmo deverá efetuar o pagamento parcelado ou em quota única.

NOTA FISCAL-FATURA: Pode ser usada quando se deseja evitar o trabalho do faturamento após a emissão das notas fiscais. Tal documento é, ao mesmo tempo, uma nota fiscal e uma fatura.

2. APURAÇÃO EXTRACONTÁBIL (MATEMÁTICA)

Neste item, iremos apurar todos os valores em operações com mercadorias, utilizando apenas fórmulas matemáticas. A apuração contábil será vista no item 3.

2.1. Compras Brutas (CB)

$$CB = \text{Valor da compra} + \text{IPI} - \text{ICMS}$$

Existem situações previstas em lei em que uma empresa comercial poderá estar sujeita à incidência **não cumulativa** do PIS/Pasep e da Cofins. Nesse caso, a fórmula anterior passará a ser apresentada da seguinte forma:

$$CB = \text{Valor da compra} + \text{IPI} - \text{ICMS} - \text{PIS} - \text{Cofins}$$

Observações:

1) Atualmente, pela Constituição Federal, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) são os únicos impostos não cumulativos, isto é, são compensados em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Em outras palavras, as empresas CONTRIBUINTES dos referidos impostos, ou seja, empresas que os cobram quando vendem suas mercadorias (empresas comerciais) ou produtos (empresas industriais), tornando-se, desta forma,

devedoras do Estado (no caso do ICMS) ou da União (no caso do IPI), ao adquirirem mercadorias para revenda (no caso das empresas comerciais) ou matérias-primas para a fabricação de produtos (no caso das empresas industriais), adquirem crédito contra o Estado (no caso do ICMS) ou contra a União (no caso do IPI). Assim, por exemplo, se uma empresa comercial, ao vender mercadorias num determinado mês, cobra de seus clientes R\$ 4.700 de ICMS (ICMS a Recolher) e, ao comprar mercadorias de seus fornecedores, no mesmo mês, paga a estes R\$ 3.600 de ICMS (ICMS a Recuperar), terá um débito com o Estado de R\$ 1.100 (ICMS a Recolher), devendo este valor ser recolhido no mês subsequente. Caso contrário, se, por exemplo, num determinado mês, a empresa tiver ICMS a Recolher = R\$ 5.800, tendo em vista a venda de mercadorias, e ICMS a Recuperar = R\$ 6.200, tendo em vista a compra de mercadorias, não havendo saldo do mês anterior a compensar, terá um saldo de ICMS a Recuperar = R\$ 400 (crédito contra o Estado), sendo este compensado com o ICMS a Recolher do mês subsequente.

2) Pela legislação atual, o ICMS é um imposto “por dentro”, isto é, já está embutido no valor da operação. Porém, o IPI é um imposto “por fora”, ou seja, não está embutido no valor da operação. Assim, por exemplo, se uma empresa compra mercadorias para revenda no valor de R\$ 1.000 com ICMS de 18% e IPI de 20%, os R\$ 180 de ICMS já estão embutidos nos R\$ 1.000. Porém, os R\$ 200 de IPI não estão embutidos nos R\$ 1.000. Logo, o total da nota fiscal de compra é de R\$ 1.200. Como a empresa comercial X cobra apenas o ICMS na venda de suas mercadorias, ela é contribuinte do mesmo, mas não é do IPI. Desta forma, só irá recuperar o ICMS (ICMS a Recuperar = R\$ 180). O IPI não recuperável se tornará um custo da mercadoria comprada. Desta forma:

$$\text{Compras Brutas} = \text{R\$ 1.000} + \text{R\$ 200} - \text{R\$ 180} = \text{R\$ 1.020}$$

3) Todos os gastos assumidos pela empresa comercial para que as mercadorias adquiridas para revenda cheguem ao seu estabelecimento devem integrar o custo das mercadorias compradas, tais como os fretes, os seguros e as armazenagens. No caso do frete, independentemente do mesmo ser cobrado pelo próprio fornecedor da mercadoria (e incluído ou não na nota fiscal) ou por uma empresa transportadora, sobre ele deverá incidir o ICMS, no caso em que o transporte seja interestadual ou intermunicipal. Se o transporte for dentro do município, incidirá apenas o ISS.

Lei nº 2.657/1996, art. 5º, II: Integra(m) a base de cálculo do ICMS:

- a. o seguro, o juro e qualquer importância paga, recebida ou debitada;
- b. o frete, quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado.

No caso do IPI, se o frete for efetuado em veículo da própria empresa, sem cobrá-lo do adquirente, ou em veículos de terceiros e cobrado pelo transportador ao adquirente, não háverá incidência deste imposto.

No entanto, se o frete for cobrado ao adquirente pelo vendedor, **há controvérsias** com relação à incidência ou não do IPI.

O CTN, ao tratar do IPI, estabelece que a base de cálculo desse tributo será o valor da operação de que decorrer o valor da saída da mercadoria do estabelecimento.

Desta forma, entendemos que somente os valores gastos durante o processo de fabricação dos produtos, bem como a matéria-prima utilizada, o produto intermediário e o material de embalagem, integrarão a base de cálculo do IPI.

No entanto, surgiu em 1989 a Lei nº 7.798, a qual alterou “indevidamente” a legislação do IPI, estabelecendo, no § 1º do seu art. 15, que ao valor da operação da qual decorrer a saída do produto do estabelecimento será incluído o valor despendido com o frete.

Porém, de forma diferente do ICMS, onde deve haver a incidência desse imposto sobre o frete, tendo em vista que seu fato gerador está diretamente relacionado com a “circulação dos produtos”, sabemos que o frete é gasto não incluído na etapa de industrialização dos produtos, visto que, independentemente dele existir, os produtos serão fabricados.

Assim, inferimos que, apesar da referida lei estar em vigor, não goza de legalidade, visto que o CTN, ao tratar do IPI, estabelece que sua base de cálculo é a industrialização dos produtos, e o frete não se insere nessa etapa, e sim na etapa de circulação.

Assim, tendo em vista que a Lei nº 7.798/1989 é uma lei ordinária, concluímos que **não tem força para ampliar a base de cálculo do IPI** com o acréscimo do frete, pois o STJ e a boa doutrina jurídica entendem que a lei ordinária é hierarquicamente inferior ao CTN, por ser este uma lei complementar.

Sendo assim, o contribuinte lesado pela cobrança indevida do IPI sobre o frete poderá pleitear junto à Justiça o ressarcimento dos valores indevidamente pagos.

Por fim, concluímos que “o certo” (há quem não concorde) é **não** incluímos o frete nacional “de produtos fabricados no Brasil” na base de cálculo do IPI em hipótese alguma. No caso do frete internacional, a fundamentação jurídica já é um pouco diferente, por se tratar de produtos fabricados em outro país. Neste caso, iremos manter a incidência do IPI incidente sobre o frete internacional, conforme veremos no item 5.2. deste capítulo.

Nota: Ao custo final das compras, convencionamos chamar de **COMPRAS LÍQUIDAS**, as quais veremos com maiores detalhes no item 2.2. Tal custo é aquele que integrará o valor dos estoques de mercadorias. Neste caso, “convencionamos” que os fretes e seguros sejam somados ao valor dessas compras, e não ao valor das compras brutas. No entanto, cabe ressaltar que essas convenções não são relevantes. Foram estabelecidas apenas para facilitar os cálculos e as contabilizações em algumas situações. Na realidade, o que importa realmente é o **custo final** das compras, custo este que convencionamos chamar de **compras líquidas**. Assim, em muitos casos, não há por que calcularmos o valor das compras brutas para depois calcularmos o valor das compras líquidas. Neste caso, seria mais prático estabelecermos uma **única fórmula** para o cálculo desse custo final dos estoques adquiridos, no caso, as **Compras Líquidas (CL)**:

$$CL = \text{Valor das compras} + \text{Fretes} + \text{Seguros} + \text{IPI} - \text{ICMS} - \text{Deduções}$$

Na hipótese de recuperar também o PIS e a Cofins, teríamos a seguinte fórmula:

$$CL = \text{Valor das compras} + \text{Fretes} + \text{Seguros} + \text{IPI} - \text{ICMS} - \text{PIS} - \text{Cofins} - \text{Deduções}$$

Exemplo: A empresa comercial X Ltda., localizada no Rio de Janeiro, adquiriu da empresa industrial Y S.A., localizada em São Paulo, mercadorias para revenda no valor de R\$ 10.000,00, com ICMS de 12% e IPI de 10%, conforme nota fiscal nº 123. Além disso, pagou à Transportadora Veloz Ltda., pelo transporte da mercadoria, R\$ 400,00 de frete, conforme nota fiscal de serviços de transportes nº 37, e R\$ 100,00 de seguro, conforme apólice de seguro nº 561. A X Ltda. recupera também o PIS com alíquota de 1,65% e a Cofins com alíquota de 7,6%. Assim:

Valor da compra = R\$ 10.000,00

Frete e seguro (incide apenas o ICMS) = R\$ 500,00

Base de cálculo do ICMS = R\$ 10.000 + R\$ 500 = R\$ 10.500

Base de cálculo do IPI = R\$ 10.000,00

IPI = 10% de R\$ 10.000,00 = R\$ 1.000,00

Base de cálculo do PIS e da Cofins (inclui o IPI) = R\$ 11.000,00

PIS = 1,65% R\$ 11.000 = R\$ 181,50

Cofins = 7,6% R\$ 11.000,00 = R\$ 836,00

ICMS = 12% R\$ 10.500,00 = R\$ 1.260,00

Total da nota fiscal de compra = R\$ 10.000,00 + 10% R\$ 10.000,00 = R\$ 11.000,00

CL = R\$ 10.000 + R\$ 400 + R\$ 100 + R\$ 1.000 – R\$ 1.260 – R\$ 181,50 – R\$ 836

CL = R\$ 9.222,50 (= valor que integrará o custo final dos estoques)

Nota: Como podemos observar no exemplo acima, na base de cálculo do PIS e da Cofins foi incluído o IPI. Cabe ressaltar, no entanto, que isso só ocorre se a empresa compradora não for contribuinte do IPI, que é o caso das empresas comerciais. No caso das indústrias, visto que essas são contribuintes do IPI, as referidas contribuições não incidiriam sobre o IPI na compra de matérias-primas para fabricação de produtos.

2.1.1. PIS/Pasep Cumulativo e Não Cumulativo

Leis Criadoras

- PIS (Programa de Integração Social) – Tributo criado pela LC nº 7/1970.
- Pasep (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) – Tributo criado pela LC nº 8/1970.

Tipos de PIS/Pasep, conforme base de cálculo

- PIS/Pasep Faturamento – Incide sobre a receita bruta de vendas de mercadorias, produtos ou serviços (Lei nº 9.701/1998, Lei nº 9.715/1998 e Lei nº 9.718/1998).

- PIS/Pasep de Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno – Incide sobre o somatório das receitas correntes arrecadadas, das transferências correntes e das transferências de capital recebidas (Lei nº 9.715/1998, art. 2º, III).
- PIS/Pasep Folha – Incide sobre o valor da folha de salários (MP nº 2.158, art. 13).
- PIS/Pasep Importação – Incide sobre o valor na operação de importação de bens ou serviços (Lei nº 10.865/2004).

Contribuintes

Com base nas Leis nº 9.430/1996, nº 9.701/1998, nº 9.715/1998, nº 10.637/2002 e nº 10.865/2004, e na Medida Provisória nº 2.158, o PIS/Pasep será apurado **mensalmente**:

- pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês (PIS/Pasep Faturamento);
- pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas;
- com base na folha de salários (PIS/Pasep Folha), pelas seguintes entidades:
 - a) templos de qualquer culto;
 - b) partidos políticos;
 - c) instituições de educação e assistência social (somente as relacionadas no art. 12 da Lei nº 9.532/1977);
 - d) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações (somente as relacionadas no art. 15 da Lei nº 9.532/1977);
 - e) sindicatos, federações e confederações;
 - f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
 - g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
 - h) fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
 - i) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
 - j) a OCB (Organização das Cooperativas Brasileiras) e as OEC (Organizações Estaduais de Cooperativas);
- o importador, assim considerada pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional (PIS/Pasep Importação – Lei nº 10.865/2004);
- a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior (PIS/Pasep Importação – Lei nº 10.865/2004);
- o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior (PIS/Pasep Importação – Lei nº 10.865/2004).

Observações:

1) Além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, as sociedades cooperativas também pagarão o PIS/Pasep sobre o faturamento mensal em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados (Lei nº 9.715/1998, art. 2º, § 1º).

2) Não serão incluídos na base de cálculo, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União (Lei nº 9.715/1998, art. 2º, § 3º).

3) Com base no art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, para efeitos do segundo item (pessoa jurídica de direito público interno), nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Fatos Geradores

Considerando as leis citadas no item 3, a contribuição para o PIS/Pasep tem como fatos geradores:

- **PIS/PASEP FATURAMENTO** – Tem como fato gerador a RECEITA auferida pela pessoa jurídica de direito privado.
- **PIS/PASEP DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO** – Tem como fato gerador as receitas arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas.
- **PIS/PASEP FOLHA** – Tem como fato gerador a folha de pagamento das entidades mencionadas no item III do tópico 3.
- **PIS/PASEP IMPORTAÇÃO** – Tem como fato gerador a entrada de bens estrangeiros no território nacional, ou a prestação de serviços em território nacional por residente ou domiciliado no exterior, independentemente de o contratante (beneficiário) ser residente ou domiciliado no exterior ou no Brasil.

Alíquotas

- **0,65%** – no caso do PIS/PASEP FATURAMENTO (no regime cumulativo, isto é, no regime onde esse tributo não pode ser compensado, ou seja, não se pode compensar PIS a Recolher com o PIS a Recuperar, pois não existe este último nesse regime), incide sobre o faturamento da pessoa jurídica, isto é, a RECEITA BRUTA, sendo esta entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para essas receitas (Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 1º). No caso de uma indústria, o conceito contábil de FATURAMENTO não é o mesmo que o conceito jurídico. Contabilmente, o faturamento bruto corresponde ao somatório da receita bruta com o IPI, pois este é um imposto “por fora”, isto é, não está incluído na receita bruta. Nesse caso, o PIS/Pasep incide sobre a receita bruta, a qual juridicamente, e não contabilmente, corresponde ao conceito de faturamento.

■ **1,65%** – no caso do PIS/PASEP FATURAMENTO (no regime não cumulativo, isto é, no caso em que esse tributo é recuperável, ou seja, pode-se compensar o PIS a Recolher com o PIS a Recuperar), incide sobre a mesma RECEITA BRUTA mencionada no item anterior. Excluídas as exceções, regra geral, somente as pessoas jurídicas tributadas pelo LUCRO REAL, anual ou trimestral, estão sujeitas à incidência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos (IN da SRF nº 247/2002 e IN da SRF nº 404/2004). Em outras palavras, as pessoas jurídicas optantes pelo Simples, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado sempre estarão sujeitas ao recolhimento do PIS/PASEP FATURAMENTO (alíquota de 0,65%) e da Cofins (alíquota de 3%), com base no regime cumulativo.

■ **1%** – sobre o valor da folha de pagamento de salários. Essa alíquota também vale no caso do PIS/Pasep de Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno sobre as receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Observações:

1) Com base no art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 10 da Lei nº 10.833/2003, concluímos que, mesmo que sejam tributadas com base no LUCRO REAL, anual ou trimestral, as seguintes pessoas jurídicas estarão sujeitas à incidência cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins:

- instituições financeiras, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada e empresas de capitalização;
- pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514/1997, e financeiros (§ 8º, art. 3º, Lei nº 9.718/1998);
- operadores de planos de assistência à saúde;
- empresas particulares de serviços de vigilância e transporte de valores na forma da Lei nº 7.102/1993;
- pessoas jurídicas imunes a impostos;
- órgãos públicos, autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF de 1988;
- sociedades cooperativas, com exceção das de produção agropecuária e das de consumo.

2) Existem diversas outras alíquotas diferenciadas (ou alíquotas específicas) para o PIS/Pasep e a Cofins, tais como as alíquotas sobre os derivados de petróleo, álcool para fins carburantes, produtos farmacêuticos etc. Isso ocorre devido ao fato de que tais produtos são tributados com incidência monofásica, isto é, a tributação é feita em uma única fase (na fase da importação ou fabricação), visto que, em muitas situações, ficaria difícil para o Estado fiscalizar o vendedor atacadista ou varejista. Nessa situação, só o importador ou o fabricante são tributados pelos referidos tributos, fazendo com que as alíquotas sejam **maiores** do que o normal. Um exemplo é a alíquota de 4,21% para o PIS/Pasep e 47,4% para a Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo e de gás natural.

2.1.2. Cofins Cumulativo e Não Cumulativo

Lei Criadora

A Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 1991.

Tipos de COFINS

- COFINS FATURAMENTO (Lei nº 9.718/1998 e Lei nº 10.833/2003) – Incide sobre a receita bruta de vendas de mercadorias, produtos ou serviços, de pessoa jurídica de direito privado.
- COFINS IMPORTAÇÃO (Lei nº 10.865/2004) – Incide sobre o valor pago ou a pagar por beneficiário em território nacional de bens ou serviços vindos do exterior.

Contribuintes

São contribuintes da Cofins:

- todas as pessoas jurídicas (LC nº 70/1991);
- importador, pessoa física ou jurídica, que promova a entrada de bens estrangeiros em território nacional (Lei nº 10.865/2004);
- pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior (Lei nº 10.865/2004);
- beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior (Lei nº 10.865/2004).

Observações:

1) Regra geral: todas as pessoas jurídicas são contribuintes da Cofins FATURAMENTO. No entanto, uma exceção à regra é o caso da isenção dessa contribuição para as entidades beneficentes de assistência social, as quais devem atender às exigências específicas estabelecidas em lei (CF, art. 195, § 7º).

2) A única forma de a **pessoa física** estar sujeita à tributação da contribuição para seguridade social é o caso da importação de bens ou serviços estrangeiros (Cofins IMPORTAÇÃO).

Fato Gerador

- Auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado (Cofins Faturamento).
- Entrada de bens ou serviços vindos do exterior em território nacional (Cofins Importação).

Alíquotas

- 3% – sobre o faturamento (receita bruta), se calculado pelo regime cumulativo, isto é, no regime no qual não se pode compensar a Cofins a Recolher com a Cofins a Recuperar, pela inexistência desta última conta.
- 7,6% – sobre o faturamento, se calculado pelo regime não cumulativo, ou seja, no regime onde se pode compensar a Cofins a Recolher com a Cofins a Recuperar.

Observações:

1) As receitas auferidas nas vendas de alguns tipos de produtos estão sujeitas à alíquota “zero” para as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins. Um exemplo é a receita auferida por comerciantes atacadistas ou varejistas (exceto os tributados pelo Simples) na venda de cerveja de malte e preparações compostas, não alcoólicas, para a elaboração de bebida refrigerante. Já no caso dos importadores e daqueles que industrializam os referidos produtos, as alíquotas **específicas** para o PIS/Pasep e para a Cofins são, respectivamente, de 2,5% e 11,9% sobre a receita na venda desses produtos. Outro caso de alíquota “zero”, por exemplo, é o da receita auferida por comerciantes atacadistas ou varejistas na venda de pneus novos de borracha e câmaras de ar. Já no caso do importador ou fabricante desses produtos, ficam eles sujeitos à incidência sobre a receita auferida na venda de tais produtos às alíquotas **específicas** de 2% para o PIS/Pasep e de 9,5% para a Cofins.

2) Em alguns casos, em vez de o PIS/Pasep e a Cofins serem pagos com base num percentual sobre a receita de vendas, esses tributos são calculados em termos de unidade de produto, tal como é o caso dos importadores, fabricantes ou comerciantes de lata de alumínio ou de aço para bebidas, de modo que se deve pagar R\$ 0,0094 (noventa e quatro décimos de milésimos de real) e R\$ 0,0431 (quatrocentos e trinta e um décimos de milésimo de real) por litro de capacidade nominal de envasamento de refrigerantes, respectivamente, para o PIS/Pasep e para a Cofins.

3) Algumas empresas tributadas pelo Lucro Real e, portanto, sujeitas ao regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins terão parte ou a totalidade das receitas submetidas ao regime cumulativo. Assim, no cálculo dessas contribuições, parte poderá ser pelo regime não cumulativo e parte pelo regime cumulativo. Desta forma, como exemplos de receitas tributadas pelo regime cumulativo, temos: venda de álcool para fins carburantes; venda de produtos sujeitos à substituição tributária do PIS/Pasep e da Cofins; venda de veículos usados, considerando-se nesse caso receita bruta a diferença entre o valor de venda e o valor de alienação do veículo; prestação de serviços de telecomunicações; venda de jornais e periódicos; prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; serviços privados de hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, fisioterapia, fonoaudiologia, laboratório, diálise, raios-x, radiodiagnóstico, radioterapia, quimioterapia, banco de sangue; serviços de educação infantil, fundamental, média e superior; serviços postais e telegráficos prestados pela ECT; serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias (pedágios) etc.

4) A base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento (receita auferida). No entanto, não integram essa base de cálculo:

- as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- as receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente (receitas não operacionais);
- as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- as receitas de venda de álcool para fins carburantes;
- as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;
- as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas;
- o resultado positivo na equivalência patrimonial;
- as receitas de dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.

Notas:

1) Como exemplos de **ALÍQUOTA ZERO** para o PIS/Pasep e para a Cofins, temos as auferidas nas vendas de livros técnicos ou científicos (na forma estabelecida em ato conjunto do Ministério da Educação e da SRF), as receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de **incidência não cumulativa** (art. 1º do Decreto nº 5.442, de 2005), exceto as receitas financeiras de juros sobre capital próprio (parágrafo único do Decreto nº 5.442, de 2005) etc.

2) Como exemplo de **Não INCIDÊNCIA** para o PIS/Pasep e a Cofins, temos a receita de venda de querosene de aviação auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora (art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002).

3) Como exemplos de **ISENÇÃO** do PIS/Pasep e da Cofins, temos as receitas:

- de exportação de mercadorias para o exterior;
- de serviços prestados à pessoa física ou jurídica residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- de transporte internacional de cargas ou passageiros;
- de vendas realizadas pelo produtor ou vendedor às empresas comerciais exportadoras, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior etc.

Vencimento do PIS/Pasep e da Cofins

De acordo com o art. 18 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, esses tributos deverão ser pagos até o último dia útil da primeira quinzena do mês seguinte ao de ocorrência dos fatos geradores.

Créditos do PIS/Pasep e da Cofins para o sistema não cumulativo

Como já comentado, no sistema cumulativo não há que se falar em créditos para a recuperação desses tributos nas compras. No entanto, no caso do sistema não cumulativo, tais tributos podem gerar créditos a compensar em relação a:

- bens adquiridos para revenda, exceto nos casos de substituição tributária, de venda de álcool para fins carburantes, gasolina e suas correntes, produtos farmacêuticos, perfumaria, higiene pessoal, autopeças, pneus novos, embalagens, água mineral, refrigerante, cerveja etc.;
- bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
- edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada pelo regime não cumulativo etc.

Observações:

1) O crédito será determinado pela aplicação da alíquota de 1,65%, no caso do PIS/Pasep, e de 7,6%, no caso da Cofins.

Exemplo 1: a comercial Vieira Ltda., sujeita ao PIS e à Cofins pelo sistema não cumulativo, adquiriu para revenda mercadorias da comercial AsK S/A no valor de R\$ 10.000,00, com a emissão de um cheque, sendo o ICMS de 18%, PIS de 1,65% e Cofins de 7,6%. Assim, teremos os seguintes lançamentos contábeis:

Na compradora (comercial Vieira Ltda.):

D – Mercadorias	7.275,00
D – ICMS a Recuperar (ou C/C ICMS)	1.800,00
D – PIS a Recuperar (ou C/C PIS)	165,00
D – Cofins a Recuperar (ou C/C Cofins)	760,00
C – Bancos c/ Movimento	10.000,00

Na vendedora (comercial AsK S/A):

D – Caixa	10.000,00
C – Vendas	10.000,00

D – ICMS s/ Vendas	1.800,00
C – ICMS a Recolher	1.800,00
 D – PIS s/ Faturamento	 165,00
C – PIS a Recolher	165,00
 D – Cofins s/ Faturamento	 760,00
C – Cofins a Recolher	760,00

2) O valor do crédito não compensado em determinado mês poderá ser compensado nos meses seguintes.

3) No caso de uma empresa comercial adquirir de uma empresa industrial mercadorias para revenda, em que o IPI é não recuperável e o ICMS, o PIS e a Cofins são recuperáveis, o valor do IPI **não** integrará a base de cálculo do ICMS, tendo em vista que a mercadoria adquirida é para a comercialização (CF, art. 155, § 2º, inciso XI). No entanto, o IPI integrará a base de cálculo do PIS (IN da SRF no 247/2002, art. 66, § 3º) e da Cofins (IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 3º, inciso I).

Exemplo 2: a comercial Astro S/A, sujeita à tributação do PIS e da Cofins pelo regime não cumulativo, adquiriu, a prazo, para revenda mercadorias da industrial Cia. Cosmos, no valor de R\$ 40.000,00, com ICMS de 18%, IPI de 20%, PIS de 1,65% e Cofins de 7,6%. Assim:

Valor da compra	40.000,00
(+) IPI s/ compra [20% 40.000]	8.000,00
(=) Total da nota fiscal [40.000,00 + 20% 40.000,00]	48.000,00
(-) ICMS s/ compra [18% 40.000,00]	(7.200,00)
(-) PIS s/ compra [1,65% 48.000]	(792,00)
(-) Cofins s/ compra [7,6% 48.000]	(3.648,00)
(=) Valor que vai para o estoque de revenda	36.360,00

Lançamentos contábeis:

Na compradora (comercial Astro S/A):

D – Mercadorias	36.360,00
D – PIS a Recuperar (ou C/C PIS)	792,00
D – Cofins a Recuperar (ou C/C Cofins)	3.648,00
D – ICMS a Recuperar (ou C/C ICMS)	7.200,00
C – Fornecedores	48.000,00

Na vendedora (industrial Cia. Cosmos):

D – Clientes	48.000,00
C – Faturamento Bruto	48.000,00
D – IPI Faturado	8.000,00
C – IPI a Recolher (ou C/C IPI)	8.000,00
D – ICMS s/ Vendas	7.200,00
C – ICMS a Recolher (ou C/C ICMS)	7.200,00
D – PIS s/ Faturamento	660,00
C – PIS a Recolher (ou C/C PIS)	660,00
D – Cofins s/ Faturamento	3.040,00
C – Cofins a Recolher	3.040,00

Nota: Observemos que, de forma diferente da compradora, onde o PIS e a Cofins incidiram sobre os R\$ 48.000,00, na vendedora, esses tributos incidiram sobre os R\$ 40.000,00.

4) No caso de uma indústria sujeita à tributação da contribuição para o PIS e para a Cofins pelo sistema não cumulativo, ao adquirir matérias-primas de outra indústria, todos os tributos nessa operação serão recuperáveis (IPI, ICMS, PIS e Cofins). Neste caso, a base de cálculo de todos esses tributos é a mesma, ou seja, o valor da compra (sem o IPI).

Exemplo 3: a Indústria X, sujeita à apuração do PIS e da Cofins pelo sistema não cumulativo, adquiriu da Indústria Y matérias-primas no total de R\$ 40.000,00, com ICMS de 18%, IPI de 20%, PIS de 1,65% e Cofins de 7,6%. Assim:

Valor da compra	40.000,00
(+) IPI s/ compra [20% 40.000]	8.000,00
(=) Total da nota fiscal [40.000,00 + 20% 40.000,00]	48.000,00
(-) IPI s/ compra [20% 40.000]	(8.000,00)
(-) ICMS s/ compra [18% 40.000,00]	(7.200,00)
(-) PIS s/ compra [1,65% 40.000]	(660,00)
(-) Cofins s/ compra [7,6% 40.000]	(3.040,00)
(=) Valor que vai para o estoque de matérias-primas	29.100,00

Lançamento contábil:

D – Matérias-primas	29.100,00
D – PIS a Recuperar (ou C/C PIS)	660,00
D – Cofins a Recuperar (ou C/C Cofins)	3.040,00
D – ICMS a Recuperar (ou C/C ICMS)	7.200,00
D – IPI a Recuperar (ou C/C IPI)	8.000,00
C – Fornecedores	48.000,00

5) Se uma empresa ou entidade sujeitar-se à incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins com relação a apenas parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. Nesse caso, esses custos, despesas e encargos vinculados àquelas receitas, a critério da pessoa jurídica, serão determinados pelo método de:

- apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
- rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferida em cada mês.

Exemplo:

Receita Bruta

(sujeita à incidência não cumulativa) (40%)	R\$ 40.000,00
<u>(sujeita à incidência cumulativa) (60%)</u>	<u>R\$ 60.000,00</u>
Total (100%)	R\$ 100.000,00

Custos, despesas e encargos

(vinculados às receitas com incidência não cumulativa)	R\$ 18.200,00
(vinculados às receitas com incidência cumulativa)	R\$ 25.000,00
(comuns às receitas com incidência não cumulativa e cumulativa)	R\$ 12.000,00

Base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins:

vinculados às receitas com incidência não cumulativa	R\$ 18.200,00
<u>comuns (40% R\$ 12.000,00)</u>	<u>R\$ 4.800,00</u>
Total	R\$ 23.000,00

Créditos na Aquisição de Bens do Ativo Imobilizado

Para a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, somente é possível o crédito em relação à aquisição de máquinas, equipamentos, bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, e ainda no caso de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Nesse caso, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS/Pasep e de 7,6% para a Cofins sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização dos referidos bens (tangíveis ou intangíveis), incorridos no mês.

Como opção, a pessoa jurídica poderá calcular os créditos referentes às aquisições de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, no prazo de quatro anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65% para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins, sobre o valor correspondente a 1/48 do valor da aquisição do bem.

2.2. Compras Líquidas (CL)

$$CL = CB + \text{FRETES} + \text{SEGUROS} - \text{DEDUÇÃO}$$

DEDUÇÕES:

- Devoluções de Compras
- Abatimentos sobre Compras
- Descontos Incondicionais (ou Comerciais) Obtidos

Observações:

1) As Deduções das Compras são “semelhantes” às receitas. Porém, contabilmente, não são tratadas como tais e sim como contas retificadoras das compras brutas.

2) Caso haja desconto comercial, o ICMS incidirá no valor da operação, líquido do desconto. Porém o IPI incidirá no valor original da operação. Assim, por exemplo, se a comercial X adquirir mercadorias para revenda da industrial Y no valor de R\$ 1.000, com desconto comercial de 20%, ICMS a 18% e IPI a 10%, o valor do ICMS a Recuperar será de 18% de R\$ 800, mas o IPI será de 10% de R\$ 1.000.

3) Havendo frete na compra, caso esta seja totalmente devolvida, tal frete será considerado despesa operacional (*Perdas com Fretes*) referente ao período em que ocorrer a devolução. Se a devolução for parcial, a perda com frete será proporcional ao valor da devolução.

Exemplos:

1) Suponhamos os seguintes valores:

Compras	R\$ 5.300
Frete s/Compras	R\$ 400
Descontos Incondicionais Obtidos	R\$ 300
Descontos Condicionais Obtidos	R\$ 500
Abatimentos s/Compras	R\$ 100
Devoluções de Compras	R\$ 700

Assim, iremos determinar as CL (Compras Líquidas) da seguinte forma:

Compras Brutas = R\$ 5.300

CL = R\$ 5.300 + R\$ 400 – R\$ 300 – R\$ 100 – R\$ 700 = **R\$ 4.600**

Obs.: Neste exemplo, notemos que:

– os *Descontos “Condicionais” Obtidos* não foram considerados no cálculo, pois representam receitas financeiras e não deduções das compras brutas;

– não houve referência a impostos sobre compras. Isto pode significar duas coisas: ou não houve incidência de impostos sobre as compras, ou, se houve incidência, o valor das compras já está adicionado ao IPI, caso haja tal imposto, e excluído do ICMS. Em outras palavras, o valor de R\$ 5.300 já é efetivamente o valor das Compras Brutas. Consequentemente, os valores das Devoluções de Compras seguem o mesmo raciocínio, ou seja, já estão ajustados pelos impostos. Em questões de concursos públicos, quando não for dado o IPI ou o ICMS sobre as compras, devemos considerar o valor dado das compras como o valor das Compras Brutas;

– o valor considerado para os Frete sobre Compras foi de R\$ 400. Na prática, conforme já mencionado, quando há devoluções de compras, deve-se estornar proporcionalmente o valor dos fretes. Neste tipo de questão, onde os dados são apresentados como saldos de contas, regra geral, devemos supor que o valor dado dos fretes é o saldo da conta Frete sobre Compras, isto é, já está líquido dos fretes sobre as devoluções.

2) A comercial Rio Ltda. adquiriu para revenda 20 unidades da mercadoria “X” a R\$ 5,00 cada, com ICMS de 18%, pagando a uma transportadora R\$ 30,00 de frete dentro do mesmo município (não incide ICMS, apenas ISS). Posteriormente, devolveu duas unidades da referida compra. Assim, iremos determinar o valor da compra líquida da seguinte forma:

Porcentagem de devolução = $2/20 = 10\%$

Valor da Compra = $20 \times R\$ 5 = R\$ 100$

Devolução de Compras = $10\% R\$ 100 \times 0,82 = R\$ 8,20$

$$\text{Perda c/Frete} = 10\% \times \text{R\$ } 30 = \text{R\$ } 3$$

$$\text{Frete s/Compra} = \text{R\$ } 30 - \text{R\$ } 3 = \text{R\$ } 27$$

$$\text{ICMS s/Compra} = 18\% \text{ R\$ } 100 = \text{R\$ } 18$$

$$\text{Compra Bruta} = \text{R\$ } 100 - \text{R\$ } 18 = \text{R\$ } 82$$

$$\text{CL} = \text{CB} + \text{Frete} - \text{Devolução} = \text{R\$ } 82 + \text{R\$ } 27 - \text{R\$ } 8,20 = \text{R\$ } 100,80$$

Obs.: Em concursos públicos, devemos “ganhar tempo”, resolvendo rapidamente da seguinte forma:

$$(100 \times 0,82 + 30) \times 0,9 = \text{R\$ } 100,80$$

Ao multiplicarmos R\$ 100 por 0,82, retiramos 18% do ICMS. Ao multiplicarmos a soma entre as compras sem o ICMS e os fretes por 0,9, retiramos, simultaneamente, os 10% das devoluções de compras sem o ICMS e os fretes sobre as devoluções.

2.3. Mercadorias Disponíveis para Venda

$$\text{MDV} = \text{EI} + \text{CL}$$

MDV → *Mercadorias Disponíveis para Venda*

EI → *Estoque Inicial*

CL → *Compras Líquidas*

Exemplos:

1) A empresa comercial Rio Ltda., cujo exercício social coincide com o ano-calendário, possuía, em 31/12/X1, um estoque de mercadorias para revenda no valor de R\$ 12.000. Ao longo do Exercício Social de X2, efetuou um total de compras no valor de R\$ 31.000, sendo que dessas compras devolveu R\$ 4.000 aos seus fornecedores, por estarem fora das especificações. Assim:

$$\text{Estoque Inicial (01/01/X2)} = \text{Estoque (31/12/X1)} = \text{R\$ } 12.000$$

$$\text{Compras Líquidas} = \text{R\$ } 31.000 - \text{R\$ } 4.000 = \text{R\$ } 27.000$$

Mercadorias Disponíveis para Venda ao longo do Exercício de X2:

$$\text{MDV} = \text{R\$ } 12.000 + \text{R\$ } 27.000 = \underline{\text{R\$ } 39.000}$$

2) Em 01/03/X1, o estoque de mercadorias da Comercial Dutra S/A totalizava R\$ 34.000. Ao longo do período (março de X1), a referida empresa adquiriu de seus fornecedores mercadorias para revenda no valor de R\$ 18.000. Assim, o valor das Mercadorias Disponíveis para Venda no mês de março será:

$$\text{MDV} = \text{R\$ } 34.000 + \text{R\$ } 18.000 = \text{R\$ } 52.000$$

Obs.: Notemos que, no primeiro exemplo, o valor do MDV se refere ao período de 1 (um) ano. No segundo exemplo, o valor do MDV se refere ao período de 1 (um) mês. Logo, de forma geral, quando se fala em MDV, o período pode ser mensal, trimestral, semestral, anual etc. Em questões de concursos públicos, normalmente, o MDV se refere ao período de um mês ou de um ano.

3) Ao fim de fevereiro, o estoque de mercadorias para revenda da Cia. Diniz era de R\$ 15.000. Supondo que, ao longo de fevereiro, a empresa não conseguiu vender 3/7 das mercadorias que tinha disponíveis para venda, o valor destas, em fevereiro, será:

$$\text{MDV} = 7/3 \times \text{R\$ } 15.000 = \text{R\$ } 35.000$$

2.4. Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)

Se do valor das mercadorias disponíveis para venda subtrairmos o valor das mercadorias que sobraram após as vendas (estoque final), teremos o custo das mercadorias que foram vendidas, isto é:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

Exemplo:

Mercadorias:

Estoque Inicial \$ 12.000

Estoque Final \$ 9.000

Compras \$ 27.000

Devoluções de Compras \$ 5.000

$$\text{CMV} = \$ 12.000 + (\$ 27.000 - \$ 5.000) - \$ 9.000 = \$ 25.000$$

2.5. Vendas Brutas

O valor das VENDAS BRUTAS corresponde ao valor original da operação. Assim, por exemplo, se uma empresa vender mercadorias no valor de \$ 1.000, com ICMS de 18%, sendo concedido ao cliente um desconto de 20%, o valor das vendas brutas será de \$ 1.000, sendo este o valor original da operação.

2.6. Vendas Líquidas

O valor de VL (Vendas Líquidas) é igual ao valor de VB (Vendas Brutas) menos as deduções, isto é:

$$VL = VB - \text{Deduções}$$

DEDUÇÕES

- Devoluções de Vendas
- Vendas Canceladas
- Abatimentos sobre Vendas
- Descontos Incondicionais Concedidos
- Impostos sobre Vendas (ICMS, ISS e IE)
- Contribuições Sociais sobre Vendas (PIS e Cofins)
- Despesa com Ajuste a Valor Presente (Observação 9)

Observações:

1) As DEDUÇÕES DAS VENDAS são despesas. Porém não são indicadas como tais e sim como contas RETIFICADORAS da Receita Bruta (ou Vendas Brutas).

2) O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é um imposto de competência estadual, o qual incide sobre a circulação de mercadorias e produtos e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, comunicações e fornecimento de energia elétrica.

3) O IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) **não** é uma DEDUÇÃO, pois o mesmo não está incluído no valor da Receita Bruta de Vendas, tendo em vista que é um imposto “por fora”, ou seja, imposto que não faz parte da sua base de cálculo, que, no caso, é a Receita Bruta de Vendas. Assim, por exemplo, se uma empresa industrial vender produtos a uma empresa comercial revendedora destes no valor de \$ 1.000, com ICMS a 18% e IPI a 20%, tanto o ICMS quanto o IPI terão a mesma base de cálculo (Receita Bruta), isto é, \$ 1.000. Lembrando que o ICMS é um imposto “por dentro” (imposto que faz parte de sua própria base de cálculo), seu valor (\$ 180) já estará incluído nos \$ 1.000. Porém o IPI (\$ 200) não estará incluído nos \$ 1.000. Daí, o total da nota fiscal será de \$ 1.200, correspondendo tal valor ao valor do *Faturamento Bruto*, isto é, *Receita Bruta + IPI*.

4) O **ISS** (Imposto sobre Serviços) é um imposto de competência municipal. É dedução da Receita de Vendas de Serviços (exceto os serviços relacionados no ICMS) para as empresas civis (empresas prestadoras de serviços). De forma semelhante ao ICMS, tal imposto deve ser recolhido no mês seguinte ao mês da ocorrência de seu fato gerador, que é a prestação de serviços. No caso do IPI, imposto de competência federal, o recolhimento deverá ser feito a cada decêndio (10 dias).

5) O **IE** (Imposto sobre Exportação) também é uma DEDUÇÃO para as empresas que vendem mercadorias ou produtos para o exterior.

6) O **PIS** (Programa de Integração Social) não é um imposto, mas uma contribuição social de competência federal. Atualmente, sua alíquota é de 0,65% sobre o faturamento mensal das empresas sujeitas à incidência cumulativa (não confundir com *Faturamento Bruto*), isto é, receita bruta da venda de bens ou serviços diminuída das vendas canceladas, das devoluções das vendas, dos descontos incondicionais concedidos e do IPI e ICMS retidos pelo vendedor na condição de substituto tributário.

7) A **Cofins** (Contribuição Social sobre o Faturamento), de forma semelhante ao PIS, também é uma contribuição de competência federal. Sua base de cálculo é a mesma do PIS, com a aplicação, porém, do percentual de 3%.

8) As Devoluções de Vendas e as Vendas Canceladas não são a mesma coisa. No caso das devoluções, as mercadorias foram entregues aos clientes e estes as devolveram, havendo, portanto, a incidência de ICMS nas devoluções. No caso das vendas canceladas, as mercadorias não chegaram a ser entregues aos clientes. No entanto, visto que a nota fiscal já estava pronta, há também incidência de ICMS, Pis e Cofins nas vendas canceladas. Em outras palavras, para efeitos de cálculo dos tributos sobre vendas, as devoluções de vendas e as vendas canceladas produzem o mesmo tratamento contábil.

Exemplo:

Vendas Brutas	\$ 1.000,00
(-) Descontos Incondicionais Concedidos.....	(\$ 200,00)
(-) ICMS s/Vendas (= 18% de \$ 800).....	(\$ 144,00)
(-) PIS s/Faturamento (= 0,65% de \$ 800)	(\$ 5,20)
(-) Cofins s/Faturamento (= 3% de \$ 800).....	(\$ 24,00)
Vendas Líquidas	\$ 626,80

9) De acordo com o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. Assim, por exemplo, suponhamos que se a comercial Alfa em outubro de 20X8 vendesse determinado lote de mercadorias à vista, a receita de vendas fosse de R\$ 10.000,00. Dessa forma, a contabilização, desconsiderando a existência de tributos, poderia ser feita da seguinte forma:

D – Caixa.....	10.000,00
C – Vendas	10.000,00

No entanto, se vendesse esse mesmo lote a prazo de 24 meses e, em função disso, emitisse uma duplicata de R\$ 11.800,00, tendo em vista a inclusão de 18% de juros, uma possibilidade de contabilização em outubro de 20X8 seria a seguinte:

D – Duplicatas a Receber.....	11.800,00
C – Vendas	11.800,00

D – Despesas com Ajuste a Valor Presente	1.800,00
C – Ajuste a Valor Presente	1.800,00

Supondo juros simples, em 24 meses seriam apropriados R\$ 1.800,00 de receita de juros, ou seja, R\$ 75,00 por mês, através do seguinte lançamento feito ao fim de cada mês:

D – Ajuste a Valor Presente.....	75,00
C – Juros Ativos	75,00

Até dezembro de 20X8, seriam apropriados R\$ 225,00 de receitas de juros, ficando a conta Ajuste a Valor Presente, que é retificadora de Duplicatas a Receber, com saldo remanescente de R\$ 1.575,00, aparecendo no Balanço de 31/12/20X8 da seguinte forma:

Ativo Realizável a Longo Prazo

Duplicatas a Receber	11.800,00
Ajuste a Valor Presente.....	(1.575,00)..... 10.225,00

Na DRE, teríamos o seguinte:

Vendas.....	11.800,00
Despesa com Ajuste a Valor Presente.....	(1.800,00)
Vendas Líquidas	10.000,00

Juros Ativos	225,00

Observemos que a soma da receita líquida (R\$ 10.000,00) com a receita financeira (R\$ 225,00) é igual a R\$ 10.225,00. Se não tivéssemos feito o ajuste a valor presente, não haveria receita financeira e o valor da receita líquida de vendas seria indicado na DRE como R\$ 11.800,00 e não como R\$ 10.000,00, o que, evidentemente, estaria incorreto por duas razões: não indicar na DRE o verdadeiro valor da receita líquida e não indicar a existência de receitas financeiras.

No caso de duplicatas a receber do ativo circulante, a lei determina o mesmo procedimento quando houver efeito relevante, ou seja, os juros embutidos sejam expressivos.

2.7. Resultado com Mercadorias (RCM)

O RCM é a diferença entre o valor das Vendas Líquidas (VL) e o CMV (Custo das Mercadorias Vendidas). Caso o valor das Vendas Líquidas seja maior que o valor do CMV, o RCM será *LUCRO BRUTO*. Caso contrário, isto é, se o valor das Vendas Líquidas for menor que o valor do CMV, o RCM será *PREJUÍZO BRUTO*.

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: Em relação ao exercício social de X1, as seguintes informações foram obtidas nos registros contábeis da Comercial Simão Ltda., cujo exercício social coincide com o ano-calendário:

Estoque de Mercadorias (31/12/X0)	\$ 13.000
Estoque de Mercadorias (31/12/X1)	\$ 15.000
Compras	\$ 37.000
Devoluções de Compras	\$ 4.000
Frete s/Compras	\$ 3.000
Frete s/Vendas	\$ 1.000
Reversão de Provisões	\$ 5.900
Descontos Incondicionais Obtidos	\$ 2.000
Descontos Condicionais Obtidos	\$ 2.600
Vendas	\$ 98.000
Impostos e Contribuições sobre Vendas	\$ 9.000
Abatimentos sobre Vendas	\$ 3.700
Comissões s/Vendas	\$ 5.000
Descontos Incondicionais Concedidos	\$ 11.000

Descontos Condicionais Concedidos	\$ 1.500
Devoluções de Vendas (vendas de X1)	\$ 4.100
Devoluções de Vendas (vendas de X0)	\$ 1.300
Despesas Administrativas	\$ 21.000
Aluguéis Ativos	\$ 8.600
Despesas com Devedores Duvidosos	\$ 1.000
Receita na Venda de Imobilizado	\$ 14.000
Custo do Imobilizado Vendido	\$ 17.000

Assim, apure:

- 1) A Receita Operacional Bruta
- 2) Deduções da Receita Operacional Bruta
- 3) A Receita Operacional Líquida
- 4) Compras Brutas
- 5) Deduções das Compras
- 6) Compras Líquidas
- 7) O Custo das Mercadorias Vendidas
- 8) O Resultado Operacional Bruto
- 9) O Resultado Operacional Líquido
- 10) O Lucro Líquido

(SOLUÇÃO)

1) A Receita Operacional Bruta, ou, simplesmente, Receita Bruta, são as Vendas Brutas, isto é, VB = \$ 98.000.

2) Deduções:

Impostos e Contribuições s/Vendas	\$ 9.000
Abatimentos s/Vendas	\$ 3.700
Descontos Incondicionais Concedidos	\$ 11.000
Devoluções de Vendas	<u>\$ 4.100</u>
TOTAL	\$ 27.800

3) A Receita Operacional Líquida, ou, simplesmente, Receita Líquida, são as Vendas Líquidas, isto é,

$$VL = VB - \text{Deduções} = \$ 98.000 - \$ 27.800 = \$ 70.200$$

4) As Compras Brutas são as Compras indicadas, isto é, \$37.000.

5) Deduções das Compras:

Descontos Incondicionais Obtidos	\$ 2.000
Devoluções de Compras	<u>\$ 4.000</u>
TOTAL	\$ 6.000

6) $CL = CB + \text{Fretes sobre Compras} - \text{Deduções das Compras}$

$$CL = \$ 37.000 + \$ 3.000 - \$ 6.000 = \$ 34.000$$

$$7) CMV = EI + CL - EF = \$ 13.000 + \$ 34.000 - \$ 15.000 = \$ 32.000$$

8) O Resultado Operacional Bruto é o Lucro/Prejuízo Operacional Bruto ou, simplesmente, Lucro/Prejuízo Bruto, sendo este a diferença entre a Receita Operacional Líquida e o Custo das Mercadorias Vendidas, isto é:

$$LB = VL - CMV = \$ 70.200 - \$ 32.000 = \$ 38.200$$

9) O Resultado Operacional Líquido é o Lucro/Prejuízo Operacional Líquido ou, simplesmente, Lucro/Prejuízo Operacional, sendo este obtido da seguinte forma:

$$LOP = LB + ROP - DOP, \text{ onde:}$$

LOP: Lucro Operacional (se negativo, será **POP** → Prejuízo Operacional)

LB: Lucro Bruto (caso seja negativo, será **PB** → Prejuízo Bruto)

ROP: Receitas Operacionais Acessórias, isto é, Receitas Financeiras + Outras Receitas Operacionais

DOP: Despesas Operacionais = Despesas Comerciais + Despesas Financeiras + Despesas Administrativas + Outras Despesas Operacionais

Receitas Operacionais (exceto a Receita de Vendas):

Reversão de Provisões	\$ 5.900
Descontos Condicionais Obtidos	\$ 2.600
Aluguéis Ativos	<u>\$ 8.600</u>
TOTAL	\$ 17.100

Despesas Operacionais:

Comissões sobre Vendas	\$ 5.000
Frete sobre Vendas	\$ 1.000
Descontos Condicionais Concedidos	\$ 1.500
Devoluções de Vendas (vendas de X0)	\$ 1.300
Despesas Administrativas	\$ 21.000
Devedores Duvidosos	<u>\$ 1.000</u>
TOTAL	\$ 30.800

$$LOP = \$ 38.200 + \$ 17.100 - \$ 30.800 = \$ 24.500$$

$$10) \text{ Lucro Líquido}^1 \rightarrow LL = LOP + RNOP - DNOP$$

RNOP: Receitas Não Operacionais / **DNOP:** Despesas Não Operacionais

$$LL = \$ 24.500 + \$ 14.000 - \$ 17.000 = \$ 21.500$$

ATENÇÃO: Lucro Operacional Bruto é sinônimo de Lucro Bruto. No entanto, Lucro Operacional Líquido **não** é sinônimo de Lucro Líquido e sim de Lucro Operacional.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: Se do início para o fim de um período o estoque de mercadorias vem aumentando, pode-se afirmar que:

- o estoque final é maior que o CMV;
- o valor das MDV é menor que o CMV;
- o valor do CVM é menor que o valor das MDV;
- o valor do estoque inicial é menor que o CMV;
- o valor das CL é maior que o valor do CMV.

CL: Compras Líquidas

MDV: Mercadorias Disponíveis para Venda

CMV: Custo das Mercadorias Vendidas

¹ A equação completa do Lucro Líquido será vista no Capítulo 13.

(SOLUÇÃO)

Como o estoque está aumentando $\rightarrow EI < EF$, ou seja, $EI - EF < 0$

$$CMV = EI + CL - EF \rightarrow CMV - CL = EI - EF < 0 \rightarrow CMV < CL \text{ (Opção e)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: Sejam os seguintes valores:

Estoque Inicial	\$ 5.000
Estoque Final	?
Compras	\$ 12.000
Compras Anuladas	\$ 1.000
Vendas	\$ 67.000
Vendas Anuladas	\$ 6.000
Impostos sobre Vendas	\$ 8.000
Despesas Operacionais	\$ 37.000
Receita de Aluguéis	\$ 6.000
Lucro Operacional	\$ 9.000

Assim, com base exclusivamente nas informações supracitadas, pode-se afirmar que o estoque final de mercadorias vale:

- a) \$ 1.000;
- b) \$ 2.000;
- c) \$ 3.000;
- d) \$ 4.000;
- e) \$ 5.000.

(SOLUÇÃO)

$$CMV = EI + CL - EF \rightarrow CMV = 5.000 + (12.000 - 1.000) - EF = 16.000 - EF$$

$$LB = VL - CMV \rightarrow LB = (67.000 - 6.000 - 8.000) - (16.000 - EF) = 37.000 + EF$$

$$LOP = LB + ROP - DOP \rightarrow 9.000 = 37.000 + EF + 6.000 - 37.000$$

$$EF = 9.000 - 37.000 - 6.000 + 37.000 \rightarrow EF = 3.000 \text{ (Opção c)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: Sendo as deduções da Receita Bruta iguais a 5% desta e o CMV 60% da Receita Líquida, a margem de lucro é de:

- a) 55%; b) 65%; c) 57%; d) 40%; e) 45%.

(SOLUÇÃO)

$$ML = \frac{\text{Lucro Bruto}}{\text{Rec. Líquida}} = \frac{0,95RB - 0,6 \times 0,95RB}{0,95 RB} = \frac{0,38 RB}{0,95 RB} = 40\% \text{ (Opção d)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: (Fiscal de Tributos Estaduais-SC/1998) A Cia. Alfa, empresa comercial típica, está situada em um país sem qualquer tipo de tributação e encerra seus exercícios sociais a cada 31 de dezembro.

Em 1993, as “deduções da receita operacional bruta” da Cia. Alfa foram de \$ 320 e representam 5% da “receita operacional bruta”. Em 1993, o “custo das mercadorias vendidas” foi 80% da “receita operacional líquida”. O estoque de mercadorias existente em 31/12/93 valia \$ 530.

Em 1993, o “lucro (prejuízo) operacional bruto”, a “receita operacional líquida” e o “custo das mercadorias vendidas” foram, respectivamente:

- a) \$ 1.216, \$ 6.080 e \$ 4.864;
 b) \$ 1.216, \$ 4.864 e \$ 6.080;
 c) \$ 1.216, \$ 6.400 e \$ 5.184;
 d) (\$ 1.216), \$ 4.864 e \$ 6.080.
 e) Impossível responder por falta de informações no enunciado.

(SOLUÇÃO)

$$\text{Receita Operacional Bruta} = \$ 320 \div 5\% = \$ 6.400$$

$$\text{Receita Operacional Líquida} = \$ 6.400 - \$ 320 = \$ 6.080$$

$$\text{CMV} = 80\% \times \$ 6.080 = \$ 4.864$$

$$\text{LB} = \text{VL} - \text{CMV} = \$ 6.080 - \$ 4.864 = \$ 1.216 \text{ (Opção a)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: (Auditor de Tributos Municipais – CE/Esaf) A subavaliação de estoques no final do exercício:

- a) reduz o lucro bruto do exercício findo e do exercício seguinte;
 b) reduz o lucro bruto do exercício findo, mas não afeta o resultado do exercício seguinte;
 c) aumenta o lucro bruto do exercício findo e do exercício seguinte;
 d) aumenta o lucro bruto do exercício findo e reduz o do exercício seguinte;
 e) reduz o lucro bruto do exercício findo e aumenta o do exercício seguinte.

(SOLUÇÃO)

Exercício findo → $CMV = EI + CL - EF$ → Se **EF** for subavaliado, observamos, na equação matemática, que o **CMV** será superavaliado. Como $LB = VL - CMV$, então o **LB** será subavaliado (redução do lucro bruto)

Exercício seguinte → **EF** do exercício findo é o mesmo que **EI** do exercício seguinte. Se **EI** for subavaliado, o **CMV** também o será. Consequentemente, o **LB** será superavaliado (aumento do lucro bruto). (Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: (Auditor Fiscal da Receita Federal/Esaf) No primeiro ano de funcionamento da empresa “Alfa”, ocorreram os seguintes fatos:

Vendas totais	\$ 60
Compras	\$ 46
Devoluções de Compras	\$ 5
Custo das Mercadorias Vendidas	\$ 24

Sabe-se que:

- das vendas totais foram devolvidas mercadorias que haviam sido vendidas por \$10,00;
- o saldo inicial da conta Mercadorias para Revenda era nulo;
- incidiram impostos de 20% sobre as compras e sobre as vendas;
- as despesas comerciais, financeiras, administrativas e gerais somaram \$ 12,00;
- a venda de bens do Ativo Imobilizado produziu um Lucro de \$ 2,00.

Considerando as informações anteriores, indique a opção que contém o valor do saldo final da conta Mercadorias para Revenda e do Resultado do Exercício antes da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda, respectivamente:

- \$ 8,80 e \$ 6,00;
- \$ 17,00 e \$ 6,00;
- \$ 12,80 e \$ 10,00;
- \$ 36,80 e \$ 2,80;
- \$ 21,00 e \$ 26,00.

(SOLUÇÃO)

$$CMV = EI + CL - EF \rightarrow 24 = 0 + (46 - 5) \times 0,8 - EF \rightarrow EF = 8,8 \text{ (Opção a)}$$

Obs.:

1) Ao multiplicarmos a diferença entre as compras e as devoluções de compras por 0,8, isto é, $41 \times 0,8$, retiramos, simultaneamente, o ICMS de 20% de ambas.

2) Nessa questão, não foi necessário o cálculo do Resultado do Exercício, pois somente a Opção A contém 8,8 como Estoque Final. Caso fosse necessário esse cálculo, fariamos o seguinte:

$$(60 - 10) \times 0,8 - 24 - 12 + 2 = 6,00 \rightarrow \text{confirmando a Opção A}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 8: (Auditor de Tributos Municipais – CE/Esaf) Dados extraídos da Demonstração do Resultado do Exercício e de registros auxiliares de contabilidade de uma sociedade anônima que se dedica às atividades de revenda de mercadorias e de prestação de serviços a terceiros:

– Receita da revenda de mercadorias	60.000
– Receita de serviços	40.000
– Receitas aplicações financeiras	20.000
– Receita de aluguel de imóvel de uso (durante o período de férias coletivas)	5.000
– Receita da venda de um veículo de uso (valor contábil = 5.000)	8.000
– ICMS incidente sobre vendas	10.000
– ISS	1.000
– Desconto a clientes, por antecipação de pagamento	4.000
– Custo das mercadorias vendidas	50.000

O lucro bruto do exercício foi, portanto:

- 30.000;
- 35.000;
- 39.000;
- 55.000;
- 68.000.

(SOLUÇÃO)

O lucro bruto de uma empresa comercial e prestadora de serviços é o somatório do lucro com venda de mercadorias e o lucro com venda de serviços. Assim:

$$\text{Lucro (Mercadorias)} = \text{VL} - \text{CMV}$$

$$\text{Lucro (Mercadorias)} = (60.000 - 10.000) - 50.000 = 0$$

$$\text{Lucro (Serviços)} = \text{Receita Líquida de Serviços} - \text{Custo dos Serviços Vendidos}$$

$$\text{Lucro (Serviços)} = (40.000 - 1.000) - 0 = 39.000$$

$$\text{Lucro Bruto} = 0 + 39.000 = 39.000 \text{ (Opção c)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9: No início de um período, o estoque da Comercial Cajueiro Ltda., empresa contribuinte do ICMS, era de \$ 22.000. Ao longo do período, ocorreram as seguintes operações:

- Compras de mercadorias a prazo \$ 50.000, sendo obtido um desconto incondicional de 20%.
- Devoluções referentes às últimas compras no valor de \$ 6.000.
- Abatimentos referentes às últimas compras no valor de \$ 4.000, a fim de evitar novas devoluções.
- Venda de mercadorias a prazo \$ 150.000, sendo concedido um desconto incondicional de 20%.
- Devoluções referentes às últimas vendas no valor de \$ 20.000.

Sabendo-se que o lucro bruto apurado no período foi de \$ 50.920, então, o valor do estoque final foi de (**Nota:** Suponha o ICMS 10%):

- a) \$ 7.000; b) \$ 8.000; c) \$ 9.000; d) \$ 10.000; e) \$ 13.080.

(SOLUÇÃO)

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = 22.000 + [(50.000 \times 0,8 - 6.000 \times 0,8) \times 0,9 - 4.000] - \text{EF} = 49.680 - \text{EF}$$

Observemos que, ao multiplicar o valor das compras por 0,8, estamos abatendo o desconto de 20%. As devoluções de compras seguem o mesmo raciocínio, visto que representam o estorno das compras. Também, ao multiplicarmos a diferença entre o valor das compras e o valor das

devoluções de compras por 0,9, estamos abatendo o ICMS de 10% em ambas as operações. Nas compras, a empresa tem o direito de recuperar o ICMS (ICMS a Recuperar). Nas devoluções de compras, a empresa deverá fazer as notas fiscais de saída e, consequentemente, terá a obrigação de recolher o ICMS (ICMS a Recolher). Notemos também que o ICMS incide sobre o valor líquido do desconto, o que não aconteceria com o IPI.

$$LB = VL - CMV$$

$$50.920 = (150.000 \times 0,8 - 20.000 \times 0,8) \times 0,9 - (49.680 - EF) = 93.600 - 49.680 + EF$$

$$EF = 50.920 + 49.680 - 93.600 = 7.000 \text{ (Opção a)}$$

Observemos também que o mesmo raciocínio usado no cálculo das Compras Líquidas foi usado no cálculo das Vendas Líquidas, isto é, multiplicamos o valor das Vendas e das Devoluções de Vendas por 0,8, a fim de abater o desconto incondicional de 20%, e multiplicamos a diferença entre as Vendas Líquidas e as Devoluções de Vendas por 0,9, a fim de abater o ICMS de 10%.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 10: No início de um período, o estoque de mercadorias para revenda da Cia. Silvestre totalizava R\$ 18.000. Ao longo do período, ocorreram os seguintes fatos em ordem cronológica:

- A empresa adquiriu a prazo da Industrial Martins Ltda. mercadorias para revenda no valor de R\$ 25.000, sendo obtido no ato da compra um desconto de 20%, com ICMS a 18% e IPI a 10%, e pagando com a emissão de um cheque de R\$ 1.100 o frete à transportadora Raio Ltda., a qual realizou o transporte dentro do mesmo município.
- Devolução de R\$ 7.500 das últimas compras.
- Abatimentos referentes às últimas compras no valor de R\$ 1.000, a fim de evitar novas devoluções.
- Vendas de mercadorias a prazo no valor de R\$ 75.000, sendo concedido no ato da venda um desconto de 20%, ICMS a 18%.
- Devolução referente às últimas vendas no valor de R\$ 10.000.
- Pagamento de uma duplicata de R\$ 8.000, com desconto de 10%.
- Apropriação de salários no valor de R\$ 4.000.
- Pagamento de despesas gerais no valor de R\$ 2.600.

Sabendo-se que o estoque de mercadorias no final do período totalizou R\$ 7.000, pode-se afirmar que o Resultado Operacional Bruto foi de:

- a) R\$ 18.640;
- b) R\$ 19.120;
- c) R\$ 17.000;
- e) R\$ 20.000;
- d) R\$ 18.220.

(SOLUÇÃO)

$$CMV = EI + CL - EF$$

$$= 18.000 + [(25.000 \times 0,8 \times 0,82 + 25.000 \times 0,1 + 1.100) \times 0,7 - 1.000] - 7.000$$

$$= 24.000$$

$$LB = VL - CMV$$

$$LB = (75.000 \times 0,8 - 10.000 \times 0,8) \times 0,82 - 24.000 = 18.640 \text{ (Opção a)}$$

Observações:

1) Ao multiplicarmos 25.000 por 0,8, abatemos o desconto de 20%. Ao multiplicarmos 25.000 \times 0,8 por 0,82, abatemos o ICMS de 18% do valor das compras, líquidas do desconto.

2) Visto que a empresa é comercial, não haverá recuperação do IPI. Desta forma, tal imposto deverá ser somado “por fora” no valor de 10% de 25.000 (observemos que, ao contrário do ICMS, o IPI incide sobre o valor das compras sem abater os descontos incondicionais).

3) A relação entre a devolução da compra e a compra é de $7.500 \div 25.000$, isto é, 0,3 ou 30%. Desta forma, devemos multiplicar a expressão $(25.000 \times 0,8 \times 0,82 + 25.000 \times 0,1 + 1.100)$ por 0,7, a fim de estornarmos os 30% da devolução (observemos que o frete também será estornado na referida proporção, havendo assim uma Perda com Frete no valor de $0,3 \times 1.100$, sendo esta uma despesa comercial).

4) No abatimento dado para evitar devolução, não há impostos e nenhum ajuste a fazer com relação ao frete. Assim, basta subtrairmos o seu valor, isto é, 1.000 do valor da compra.

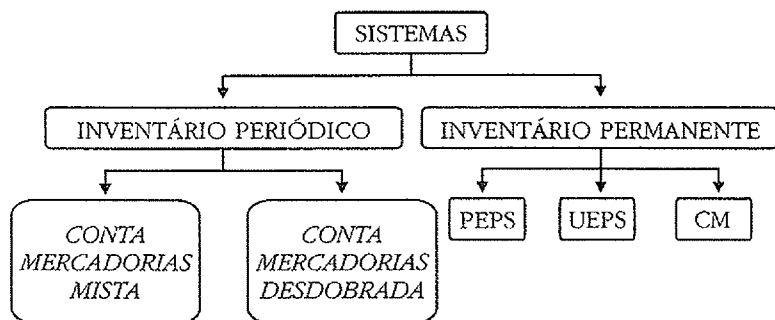
3. APURAÇÃO CONTÁBIL

No item anterior, estudamos as formas de apurarmos o CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) e o RCM (Resultado com Mercadorias) utilizando apenas relações matemáticas. Agora estudaremos as formas de apurarmos os mesmos elementos contabilmente, isto é, através de lançamentos nos razãoetes e no livro diário. Para isso, veremos os diferentes sistemas e critérios utilizados pelas empresas no controle de seus estoques e dos custos das mercadorias vendidas. Nas empresas comerciais, tal controle pode ser feito de duas formas:

■ Periodicamente

■ Continuamente

Ao controle periódico do estoque e do CMV, chamamos *Inventário Periódico*. Assim, fazer INVENTÁRIO é levantar o valor dos estoques. Se o levantamento é feito de forma contínua, o sistema é de *Inventário Permanente*.



3.1. Inventário Periódico

Nesse sistema, a empresa não controla seus estoques ao longo do período, havendo, portanto, a necessidade do seu **levantamento físico**, ao fim de cada período (mensal, trimestral, semestral, anual etc.), a fim de que se possa apurar o CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) e o RCM (Resultado com Mercadorias).

Não é um sistema ideal a nível gerencial, pois não permite o controle do CMV e do RCM após cada operação de venda. No entanto, dada a sua praticidade nas pequenas e médias empresas, é o sistema mais utilizado, tendo em vista a relativa facilidade do levantamento físico dos estoques.

Se uma empresa trabalha com o sistema de inventário periódico, pode optar por dois métodos alternativos de contabilização:

- Conta Mercadorias Mista
- Conta Mercadorias Desdobrada

3.1.1. Conta Mercadorias Mista (ou Sistema de Conta Única)

Nesse método, a conta MERCADORIAS é, ao mesmo tempo, conta patrimonial e conta de resultado. Patrimonial, pois registra os estoques. De resultado, pois registra todas as compras, vendas, devoluções e abatimentos. Daí, o termo “conta mista”, visto que a conta mercadorias é uma “mistura” entre conta patrimonial e conta de resultado.

Esse é um caso exclusivo em toda a Contabilidade, ou seja, em nenhum outro método uma conta é, simultaneamente, conta patrimonial e de resultado.

Exemplo: No início de um período, o estoque de mercadorias da Comercial Castelo Ltda. totalizava R\$ 13.000. Ao longo do período, ocorreram as seguintes operações:

- 1) Compras de mercadorias a prazo no valor de R\$ 20.000.
- 2) Devoluções de R\$ 4.000 das compras anteriores.
- 3) Vendas de mercadorias a prazo no valor de R\$ 40.000.
- 4) Recebimento em devolução de R\$ 5.000 das vendas anteriores.

Sabendo-se que o inventário físico do estoque, ao fim do período, importou em R\$ 8.000, apure o RCM:

A) Matematicamente

B) Contabilmente, pelo sistema de conta única (conta mista)

(SOLUÇÃO)

$$A) \text{ CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF} / \text{CMV} = 13.000 + (20.000 - 4.000) - 8.000 = 21.000$$

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV} \text{ à } \text{RCM} = (40.000 - 5.000) - 21.000 = 14.000$$

B) Na apuração contábil, utilizaremos as seguintes contas: Mercadorias, RCM, Clientes e Fornecedores:

Mercadorias		Fornecedores		Clientes	
13.000	4.000 (2)	(2) 4.000	20.000 (1)	(3) 40.000	5.000 (4)
(1) 20.000	40.000 (3)				
(4) 5.000	— —				
		6.000 → saldo credor			

Observemos que a conta Mercadorias, ao fim do período, apresentou saldo credor de R\$ 6.000. Isto é consequência da conta mista, pois, como tal, a conta Mercadorias poderá apresentar qualquer tipo de saldo, inclusive credor. No entanto, quando a empresa fizer, ao final do período, seu Balanço Patrimonial, a conta Mercadorias, como uma conta do Ativo, deverá apresentar saldo devedor, sendo este correspondente ao valor do estoque naquele momento (estoque final). Daí, faremos o seguinte AJUSTE: Debitaremos um valor na conta Mercadorias, de tal forma que o saldo credor de R\$ 6.000 se "transforme" em saldo devedor de R\$ 8.000 (estoque final). Desta forma, o valor a ser debitado será de R\$ 6.000 + R\$ 8.000, isto é, R\$ 14.000. A contrapartida deste débito será um crédito na conta RCM no mesmo valor. Este será o valor do Lucro Bruto procurado. Assim, nos razãoetes, teremos:

Mercadorias		RCM	
■	■		
■	■		
(5) 14.000	6.000		14.000 (5) → Lucro Bruto

No livro Diário, teremos os seguintes lançamentos:

- (1) *Mercadorias*
 a Fornecedores 20.000
- (2) *Fornecedores*
 a Mercadorias 4.000
- (3) *Clientes*
 a Mercadorias 40.000
- (4) *Mercadorias*
 a Clientes 5.000
- (5) *Mercadorias*
 a RCM 14.000

Tendo por base o raciocínio do exercício resolvido anterior, podemos generalizar as seguintes regras:

(REGRA 1) Conta MERCADORIAS com saldo CREDOR: Neste caso, a empresa sempre terá LUCRO, e este será igual à soma do valor do saldo credor com o valor do inventário físico do estoque ao fim do período. Exemplo:

Saldo Credor = \$ 12.000

Estoque Final = \$ 11.000 \rightarrow RCM = \$ 12.000 + \$ 11.000 = \$ 23.000 (Lucro)

(REGRA 2) Conta MERCADORIAS com saldo DEVEDOR: Neste caso, temos duas possibilidades:

1ª POSSIBILIDADE: Quando o valor do estoque final for maior que o valor do saldo devedor. Neste caso, o RCM será de LUCRO, sendo este igual à diferença entre o valor do estoque final e o valor do saldo devedor. Exemplo:

Saldo Devedor = \$ 6.000

Estoque Final = \$ 8.300 \rightarrow RCM = \$ 8.300 - \$ 6.000 = \$ 2.300 (Lucro)

2ª POSSIBILIDADE: Quando o valor do estoque final for menor que o valor do saldo devedor. Neste caso, o RCM será de PREJUÍZO, sendo este igual à diferença entre o valor do saldo devedor e o valor do estoque final. Exemplo:

Saldo Devedor = \$ 7.800

Estoque Final = \$ 5.100 → RCM = \$ 7.800 – \$ 5.100 = \$ 2.700 (Prejuízo)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 11: (Técnico da Receita Federal/Esaf) No encerramento do exercício social, a conta Mercadorias – usada para registro de estoques, compras e vendas de mercadorias – apresentava-se com saldo credor de R\$ 240.000. Sabendo-se que o inventário final foi de R\$ 195.000, pode-se afirmar que houve nas vendas do período:

- a) prejuízo de R\$ 45.000;
- b) lucro de R\$ 45.000;
- c) prejuízo de R\$ 240.000;
- d) lucro de R\$ 435.000;
- e) prejuízo de R\$ 435.000.

(SOLUÇÃO)

Como o saldo é credor, haverá lucro. Este, conforme visto na REGRA 1, será a soma do Estoque Final com o Saldo Credor, isto é, R\$ 195.000 + R\$ 240.000 = R\$ 435.000. (Opção d)

3.1.2. Conta Mercadorias Desdobrada

De forma diferente do método anterior (conta mista), nesse método a conta mercadorias assume apenas função de conta patrimonial, pois é utilizada exclusivamente para o registro dos estoques. As compras, vendas, devoluções e abatimentos são desdobrados em contas específicas, as quais são consideradas contas de resultado. Desta forma, *Compras, Abatimentos sobre Vendas e Devoluções de Vendas* representam contas de despesas; *Vendas, Devoluções de Compras e Abatimentos sobre Compras* representam contas de receitas.

Exemplo: Resolva contabilmente o exercício anterior (empresa Comercial Castelo Ltda.), utilizando a conta MERCADORIAS DESDOBRADA.

(SOLUÇÃO)

Inicialmente, utilizaremos as contas Mercadorias, Compras, Devoluções de Compras, Vendas, Devoluções de Vendas, Clientes e Fornecedores. Assim:

Mercadorias	Compras	Dev. de Compras	Vendas
13.000	(1) 20.000	4.000 (2)	40.000 (3)
Dev. de Vendas	Clientes	Fornecedores	
(4) 5.000	(3) 40.000 5.000 (4)	(2) 4.000	20.000 (1)

Agora, iremos apurar contabilmente o CMV, tendo como base a fórmula matemática: $CMV = EI + CL - EF$. Nesta fórmula, observamos que o primeiro passo é transferir contabilmente o estoque inicial, as compras e as devoluções de compras para a conta CMV:

Mercadorias		Compras		Devol. de Compras		CMV	
13.000	13.000 (5)	20.000	20.000 (5)	(6) 4.000	4.000	(5) 13.000	4.000 (6)
						(5) 20.000	

Obs.: Opcionalmente, ao invés de termos transferido o valor das Devoluções de Compras para a conta CMV, poderíamos ter transferido para a conta Compras, ficando esta com o valor das Compras Líquidas, ou seja, R\$ 16.000. Posteriormente, iríamos transferir este valor para a conta CMV. O resultado final seria o mesmo.

O próximo passo é atualizar a conta Mercadorias, debitando-a no valor do Estoque Final, isto é, R\$ 8.000, e, em contrapartida, creditando a conta CMV no mesmo valor:

Mercadorias	CMV
8.000	13.000 4.000
	20.000 8.000 (7)
	21.000

Agora, iremos apurar contabilmente o RCM, com base na equação matemática: $RCM = VL - CMV$. Observando esta equação, a primeira coisa a fazer é transferir o valor das Vendas e das Devoluções de Vendas para a conta RCM:

Vendas	Devol. de Vendas	RCM
(8) 40.000 40.000	5.000 5.000 (9)	(9) 5.000 40.000 (8)

Finalmente, iremos transferir o valor do CMV para a conta RCM, apurando assim o valor do Lucro Bruto:

CMV	RCM	
21.000 21.000 (10)	5.000 40.000	
	(10) 21.000	
	14.000	→ Lucro Bruto

No livro Diário, teremos os seguintes lançamentos:

- (1) Compras
a Fornecedores.....20.000

- (2) *Fornecedores*
a *Devoluções de Compras* 4.000
- (3) *Clientes*
a *Vendas* 40.000
- (4) *Devoluções de Vendas*
a *Clientes* 5.000
- (5) *CMV*
a *Diversos*
a *Mercadorias* 13.000
a *Compras* 20.000 33.000
- (6) *Devoluções de Compras*
a *CMV* 4.000
- (7) *Mercadorias*
a *CMV* 8.000
- (8) *Vendas*
a *RCM* 40.000
- (9) *RCM*
a *Devoluções de Vendas* 5.000
- (10) *RCM*
a *CMV* 21.000

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12: (Auditor da Receita Federal/Esaf) Ao encerrar determinado período, a empresa procedeu, na apuração de resultados, ao seguinte lançamento de ajuste, apresentado de forma simplificada:

Diversos

a Compras

Custo de Mercadorias Vendidas	22,00	
Mercadorias	<u>1,00</u>	23,00

- O valor do estoque inicial de Mercadorias é maior que o valor do estoque final.
- O valor do estoque inicial de Mercadorias é igual ao valor do estoque final.
- O valor do estoque final de Mercadorias é maior que o valor do estoque inicial.
- O registro não contém elementos suficientes para se saber se o estoque inicial é maior, igual ou menor que o estoque final de Mercadorias.
- O valor do estoque final de Mercadorias é menor que o valor do estoque inicial, porque o Custo de Mercadorias Vendidas é menor do que o valor das Compras.

(SOLUÇÃO)

Com base na fórmula $CMV = EI + C - EF$, lembremos que, na apuração contábil do CMV, creditamos a conta Mercadorias pelo valor de EI, e debitamos a mesma pelo valor de EF, em contrapartida com a conta CMV, isto é:

(1) *Baixa do Estoque Inicial e das Compras em contrapartida com CMV:*

D – CMV

C – Mercadorias (pelo valor do Estoque Inicial)

C – Compras

(2) *Atualização do saldo da conta Mercadorias pelo valor do Estoque Final:*

D – Mercadorias (pelo valor do Estoque Final)

C – CMV

Unindo os dois lançamentos, se o valor de EF for maior que o valor de EI, então prevalecerá o débito sobre o crédito na conta Mercadorias, ficando o lançamento único (ou simplificado), conforme descrito no enunciado, ou seja:

D – Mercadorias (pela diferença entre EF e EI)

D – CMV

C – Compras (Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 13: Dados os fatos, faça os lançamentos no Diário utilizando a conta mercadorias desdobrada:

- Compras a prazo de mercadorias para revenda no valor de \$ 10.000, com ICMS a 18%.

(SOLUÇÃO)

Diversos

a Fornecedores

Compras 8.200

ICMS a Recuperar 1.800 10.000

2) Devolução de metade das compras do número 1.

(SOLUÇÃO)

Fornecedores

a Diversos

a Devoluções de Compras 4.100

a ICMS a Recolher 900 5.000

3) Abatimentos obtidos referentes às compras do número 1 no valor de R\$ 600, a fim de evitar novas devoluções.

(SOLUÇÃO)

Fornecedores

a Abatimento sobre Compras 600

Obs.: Notemos que nas Devoluções de Vendas, tendo em vista que as mercadorias circulam, isto é, saem da empresa, esta irá fazer notas fiscais para tais devoluções e, consequentemente, haverá incidência de ICMS. No caso dos Abatimentos, não há circulação de mercadorias e, portanto, não há emissão de notas fiscais e nem incidência do ICMS.

4) Compras a prazo de mercadorias para revenda no valor de \$ 10.000, com desconto incondicional de 20% e ICMS a 18%.

(SOLUÇÃO)

Diversos

a Diversos

Compras 8.560 $(10.000 - 18\% \times 80\% \times 10.000)$

ICMS a Recuperar 1.440 $(18\% \times 80\% \times 10.000)$

a Fornecedores 8.000

a Descontos Incondicionais Obtidos 2.000 10.000

Obs.: Notemos que o ICMS incide sobre o valor das compras líquidas dos descontos, isto é, incide sobre os 80% de \$ 10.000.

5) Devoluções de metade das compras do número 4.

(SOLUÇÃO)

Diversos

a Diversos

<i>Fornecedores</i>	4.000
<i>Descontos Incondicionais Obtidos</i>	1.000
<i>a Devoluções de Compras</i>	4.280
<i>a ICMS a Recolher</i>	720.....5.000

6) Vendas de mercadorias a prazo no valor de \$ 50.000, ICMS 18%.

(SOLUÇÃO)

Clientes

<i>a Vendas</i>	50.000
-----------------------	--------

ICMS sobre Vendas

<i>a ICMS a Recolher</i>	9.000
--------------------------------	-------

Observações:

1. Notemos que, de forma diferente das compras, onde o ICMS é abatido logo no início, no valor das vendas o ICMS não é abatido. Só o será na apuração das Vendas Líquidas. Isso se explica em função da elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício, a qual deve iniciar com o valor das Vendas Brutas.

2. No lugar de dois lançamentos de 1ª fórmula, poderíamos optar por um único de 4ª fórmula.

7) Recebimento em devolução da quinta parte das vendas anteriores.

(SOLUÇÃO)

Devolução de Vendas

<i>a Clientes</i>	10.000
-------------------------	--------

ICMS a Recuperar

<i>a ICMS sobre Vendas</i>	1.800
----------------------------------	-------

8) Vendas de mercadorias a prazo no valor de \$ 10.000, com desconto incondicional concedido ao cliente de 20%, ICMS 18%.

(SOLUÇÃO)

Diversos

a Vendas

<i>Clientes.....</i>	<i>8.000</i>	
<i>Descontos Incondicionais Concedidos</i>	<i>2.000.....</i>	<i>10.000</i>

ICMS sobre Vendas

<i>a ICMS a Recolher</i>	<i>1.440</i>
--------------------------------	--------------

9) Compra de mercadorias a prazo para revenda no valor de \$ 10.000, ICMS 18% e IPI 20%, supondo:

9.1) Empresa contribuinte dos dois impostos.

(SOLUÇÃO)

Diversos

a Fornecedores

<i>Compras</i>	<i>8.200</i>	
<i>ICMS a Recuperar.....</i>	<i>1.800</i>	
<i>IPI a Recuperar.....</i>	<i>2.000</i>	<i>12.000</i>

Obs.: Se a empresa é contribuinte dos dois impostos, então recupera ambos. Lembremos que o ICMS é um imposto “por dentro”, isto é, já está embutido nos \$ 10.000. Porém o IPI é um imposto “por fora”, ou seja, não está embutido nos \$ 10.000. Desta forma, o total da nota fiscal será de \$ 12.000.

9.2) Empresa comercial revendedora da mercadoria.

(SOLUÇÃO)

Se a empresa é comercial, então é contribuinte do ICMS, mas não é do IPI. Desta forma, o IPI não recuperável integrará o custo das compras, ficando estas com o valor de \$ 8.200 + \$ 2.000, isto é, \$ 10.200. Assim, teremos:

*Diversos**a Fornecedores*

Compras 10.200

ICMS a Recuperar..... 1.800 12.000

Obs.: Em todos os lançamentos anteriores, utilizamos a conta *ICMS a Recuperar* para compras e devoluções de vendas, e *ICMS a Recolher* para vendas e devoluções de compras. No entanto, opcionalmente, poderíamos ter usado em todos os lançamentos uma conta chamada *C/C ICMS* (Conta-Corrente ICMS), a qual sempre poderá ser usada em qualquer hipótese. Porém, se ao fim do período, tal conta tiver saldo credor, terá que ser transferida para a conta *ICMS a Recolher*, através do seguinte lançamento:

C/C ICMS

a ICMS a Recolher

Caso tenha saldo devedor, terá que ser transferida para a conta *ICMS a Recuperar*, através do seguinte lançamento:

ICMS a Recuperar

a C/C ICMS

O mesmo vale para o IPI, ou seja, podemos, nos lançamentos, substituir as contas *IPI a Recuperar* e *IPI a Recolher* pela conta única *C/C IPI*, lembrando que, ao fim do período, tal conta deverá ser transferida para *IPI a Recuperar* ou *IPI a Recolher*, dependendo do saldo.

3.2. Inventário Permanente

O Inventário Permanente é um sistema utilizado normalmente nas grandes empresas, tendo em vista o grande volume de estoques e a necessidade de um controle mais preciso dos resultados brutos, pois, a cada venda, é possível se saber o valor do custo das mercadorias vendidas.

Ao contrário do sistema de Inventário Periódico, onde o valor dos estoques só é apurado de período em período, através de contagem física, no sistema de Inventário Permanente há um controle contínuo dos estoques, por meio da utilização de **fichas de controle** para cada espécie de mercadoria.

Para o controle contínuo dos estoques, deve-se adotar algum critério. Entre os critérios de controle de estoques existentes, podemos destacar os seguintes:

- Método do Custo Específico
- Método PEPS
- Método UEPS
- Método do Custo Médio (Móvel)

3.2.1. Método do Custo Específico

Método utilizado em mercadorias de valor significativo, distinguíveis entre si, tais como automóveis para revenda, imóveis, obras de arte para venda etc.

3.2.2. Método PEPS (a Primeira a Entrar é a Primeira a Sair)

Nesse método, dá-se primeiro saída nas mercadorias mais antigas, ficando nos estoques as mais recentes.

Comparativamente aos métodos já mencionados, num regime **inflacionário** (tendência crescente de preços ao longo do tempo), os valores do Estoque Final e do CMV são, respectivamente, maiores e menores, pois, na venda, sairão primeiro as mercadorias mais “baratas”, ficando nos estoques as mais “caras”. Consequentemente, o RCM é o maior possível e o CMV, o menor possível. Caso haja **deflação** (preços decrescentes no decorrer do tempo), sairão primeiro as mais caras (maior CVM), ficando nos estoques as mais baratas (menor Estoque Final). Consequentemente, o RCM será o menor possível, tendo em vista que o CMV será o maior possível. No caso de **estabilidade econômica de preços**, os valores do Estoque Final, do CMV e do RCM serão os mesmos que aqueles encontrados em qualquer outro método.

Exemplo: No início de um período, havia no estoque de mercadorias da Cia. Comercial Alfa 40 unidades da mercadoria X a \$ 8 a unidade. Ao longo do período, ocorreram os seguintes fatos:

Compra de 60 unidades a \$ 9 cada

Compra de 50 unidades a \$ 10 cada

Venda de 120 unidades a \$ 16 cada

Compra de 50 unidades a \$ 12 cada

Assim, pelo método PEPS, teremos:

$$\text{CMV} = (40 \times 8) + (60 \times 9) + (20 \times 10) = 1.060$$

$$\text{Estoque Final} = (30 \times 10) + (50 \times 12) = 900$$

$$\text{Receita de Vendas} = 120 \times 16 = 1.920$$

$$\text{RCM} = V - \text{CMV} = 1.920 - 1.060 = 860$$

3.2.3. Método UEPS (a Última a Entrar é a Primeira a Sair)

Ao contrário do método PEPS, dá-se primeiro saída nas mercadorias mais recentes, ficando nos estoques as mais antigas. Desta forma, em comparação aos métodos já mencionados, num regime de tendência crescente de preços (inflação), os valores do Estoque Final e do CMV serão, respectivamente, os menores e o maiores possíveis. No caso de deflação, ocorrerá o inverso, isto é, os valores do Estoque Final e do CMV estarão, respectivamente, superavaliados e subavaliados. No caso de estabilidade econômica de preços, os valores seriam os mesmos daqueles apurados por outro método.

Assim, no exemplo da Cia. Comercial Alfa dado anteriormente, teríamos pelo método UEPS:

$$\text{CMV} = (50 \times 10) + (60 \times 9) + (10 \times 8) = 1.120$$

$$\text{Estoque Final} = (30 \times 8) + (50 \times 12) = 840$$

$$\text{RCM} = V - \text{CMV} = 1.920 - 1.120 = 800$$

Obs.: Como podemos observar no exemplo dado, num regime inflacionário, em comparação com os métodos de controle de estoque já mencionados, o RCM pelo método UEPS é o menor possível, fazendo com que o Imposto de Renda sobre o lucro também o seja. Daí, o Regulamento do Imposto de Renda NÃO PERMITE que as empresas no Brasil, que estejam obrigadas a declararem tal imposto com base no lucro fiscal, utilizem o método UEPS.

3.2.4. Método do Custo Médio

Também chamado de Média Ponderada Móvel, pois a cada nova aquisição é calculada uma nova média. Assim, no exemplo da Cia. Comercial Alfa, teríamos:

$$\text{CMV} = 120 \times \frac{[(40 \times 8) + (60 \times 9) + (50 \times 10)]}{150} = 120 \times 9,0667 = 1.088$$

$$\text{Estoque Final} = (30 \times 9,0667) + (50 \times 12) = 872$$

$$\text{RCM} = 1.920 - 1.088 = 832$$

Comparando os métodos anteriores (regime inflacionário):

ITEM	PEPS	CUSTO MÉDIO	UEPS
CMV	\$ 1.060	\$ 1.088	\$ 1.120
RCM	\$ 860	\$ 832	\$ 800
Estoque Final	\$ 900	\$ 872	\$ 840

Obs.: Além dos métodos vistos anteriormente, existe outro método, dentro do sistema de inventário permanente, conhecido como MÉTODO DA MÉDIA PONDERADA FIXA. Este consiste na apuração de uma única média para todo o período, independentemente das vendas intercaladas, ao contrário do método da média ponderada móvel, onde a cada nova aquisição é apurada uma nova média.

Assim, no exemplo da Cia. Comercial Alfa, teríamos por esse método:

$$\text{CMV} = 120 \times \frac{[(40 \times 8) + (60 \times 9) + (50 \times 10) + (50 \times 12)]}{200} = 1.176$$

$$\text{Estoque Final} = 80 \times \frac{[(40 \times 8) + (60 \times 9) + (50 \times 10) + (50 \times 12)]}{200} = 784$$

$$\text{RCM} = \$ 1.920 - \$ 1.176 = \$ 744$$

Notemos que o RCM apurado por esse último método é menor que todos os outros, visto que, num regime de inflação, a última mercadoria que entrou é mais cara, forçando assim a uma superavaliação do CMV. Por essa razão, tal método não é permitido pela legislação fiscal, pois, num regime inflacionário, leva ao menor lucro e, conseqüentemente, ao menor imposto de renda.

3.2.5. Contabilização em Inventário Permanente

Compras sem ICMS:

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Mercadorias a Caixa	Mercadorias a Fornecedores

Compras com ICMS:

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Diversos a Caixa Mercadorias ICMS a Recuperar	Diversos a Fornecedores Mercadorias ICMS a Recuperar

Devolução de compras sem ICMS:

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Caixa a Mercadorias	Fornecedores a Mercadorias

Devolução de compras com ICMS:

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Caixa a Diversos a Mercadorias a ICMS a Recolher	Fornecedores a Diversos a Mercadorias a ICMS a Recolher

Abatimento sobre compras (não existe ICMS, visto que não há circulação de mercadorias)

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Caixa a Mercadorias	Fornecedores a Mercadorias

Vendas sem ICMS:

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Caixa a Vendas	Clientes a Vendas
CMV a Mercadorias	CMV a Mercadorias

Abatimentos sobre vendas:

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Abatimento sobre vendas a Caixa	Abatimento sobre vendas a Clientes

Vendas com ICMS:

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Caixa a Vendas	Clientes a Vendas
CMV a Mercadorias	CMV a Mercadorias
ICMS sobre Vendas a ICMS a Recolher	ICMS sobre Vendas a ICMS a Recolher

Devolução de vendas sem ICMS:

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Devolução de Vendas a Caixa	Devolução de Vendas a Clientes
Mercadorias a CMV	Mercadorias a CMV

Devolução de vendas com ICMS:

<i>à vista</i>	<i>a prazo</i>
Devolução de Vendas a Caixa	Devolução de Vendas a Clientes
Mercadorias a CMV	Mercadorias a CMV
ICMS a Recuperar a ICMS sobre Vendas	ICMS a Recuperar a ICMS sobre Vendas

Observações:

1) Notemos que, nas compras, a conta MERCADORIAS é debitada. Isto se explica tendo em vista a filosofia do Sistema de Inventário Permanente, que é a de manter o estoque continuamente atualizado. Assim, jamais uma empresa que trabalhe com controle permanente de estoques poderia utilizar a conta COMPRAS. Esta conta é típica do Sistema de Inventário Periódico, pois não mantém os estoques em dia.

2) No caso das vendas de mercadorias, utilizamos, no Sistema de Inventário Permanente, a conta desdobrada VENDAS, pois registra a receita bruta. Porém, tendo em vista que os estoques devem estar continuamente atualizados, nas vendas, devem ser feitos lançamentos complementares, debitando-se a conta CMV e creditando-se a conta Mercadorias.

3.2.6. Ficha de Controle de Estoque

Essencialmente, possui três colunas principais:

- Coluna de ENTRADAS: É utilizada para Compras, Devoluções de Compras e Abatimentos sobre Compras.
- Coluna de SAÍDAS: É utilizada para Vendas e Devoluções de Vendas.
- Coluna de ESTOQUE: É utilizada para o SALDO de estoques, isto é, valor dos estoques existentes.

Cada coluna (Entradas, Saídas ou Estoque) possui três subcolunas:

- Coluna de QUANTIDADES (Q)
- Coluna de VALOR UNITÁRIO (U) da mercadoria
- Coluna de SALDO ou TOTAL ($T = Q \times U$)

FICHA DE ESTOQUE (modelo simplificado):

ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
Q	U	T	Q	U	T	Q	U	T

EXERCÍCIO RESOLVIDO 14: No início de um período, o estoque de mercadorias da Empresa Comercial São Luís S/A era de 45 unidades a \$ 80 a unidade. Ao longo do período, ocorreram os seguintes fatos:

- 1) Compra de 80 unidades a \$ 90.
- 2) Devolução de 25 unidades das últimas compras.
- 3) Abatimento sobre a última compra no valor de \$ 165, a fim de evitar nova devolução.
- 4) Venda de 80 unidades a \$ 180 cada.
- 5) Devolução de 40 unidades da última venda.
- 6) Abatimento sobre a última venda no valor de \$ 1.200.

Assim, apure o CMV, o Estoque Final e o RCM, considerando:

- A) Método PEPS;
- B) Método UEPS;
- C) Método do CUSTO MÉDIO.

(SOLUÇÃO)

A) Método PEPS

ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
Q	U	T	Q	U	T	Q	U	T
						45	80,00	3.600
80	90,00	7.200				45	80,00	3.600
						80	90,00	7.200
(25)	90,00	(2.250)				45	80,00	3.600
						55	90,00	4.950
—	—	(165)				45	80,00	3.600
						55	87,00	4.785
			45	80,00	3.600			
			35	87,00	3.045	20	87,00	1.740
			(35)	87,00	(3.045)	5	80,00	400
			(5)	80,00	(400)	55	87,00	4.785

$$CMV = \text{Total da coluna de saída} = \$ 3.600 + \$ 3.045 - \$ 3.045 - \$ 400 = \$ 3.200$$

$$\text{Estoque Final} = \$ 400 + \$ 4.785 = \$ 5.185$$

$$\text{Vendas Líquidas} = 80 \times \$ 180 - 40 \times \$ 180 - \$ 1.200 = \$ 6.000$$

$$RCM = \$ 6.000 - \$ 3.200 = \$ 2.800$$

Nota: Observemos que o Abatimento sobre Vendas não aparece na ficha de estoques, pois não afeta o custo dos estoques e sim o valor das Vendas Líquidas.

B) Método UEPS

ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
Q	U	T	Q	U	T	Q	U	T
						45	80,00	3.600
80	90,00	7.200				45	80,00	3.600
						80	90,00	7.200
(25)	90,00	(2.250)				45	80,00	3.600
						55	90,00	4.950
—	—	(165)				45	80,00	3.600
						55	87,00	4.785
			55	87,00	4.785			
			25	80,00	2.000	20	80,00	1.600
			(25)	80,00	(2.000)	45	80,00	3.600
			(15)	87,00	(1.305)	15	87,00	1.305

$$CMV = \$ 4.785 + \$ 2.000 - \$ 2.000 - \$ 1.305 = \$ 3.480$$

$$\text{Estoque Final} = \$ 3.600 + \$ 1.305 = \$ 4.905$$

$$RCM = \$ 6.000 - \$ 3.480 = \$ 2.520$$

C) Método do CUSTO MÉDIO

ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
Q	U	T	Q	U	T	Q	U	T
						45	80,00	3.600
80	90,00	7.200				125	86,40	10.800
(25)	90,00	(2.250)				100	85,50	8.550
—	—	(165)				100	83,85	8.385
			80	83,85	6.708	20	8,85	1.677
			(40)	83,85	(3.354)	60	83,85	5.031

$$CMV = \$ 6.708 - \$ 3.354 = \$ 3.354$$

$$\text{Estoque Final} = \$ 5.031$$

$$RCM = \$ 6.000 - \$ 3.354 = \$ 2.646$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 15: (Auditor da Receita Federal/Esaf) A CIA. AMAZÔNIA compra a prazo lotes de um determinado produto na seguinte ordem:

LOTES	DATA/AQUISIÇÃO	QTD	PREÇO UN.
A	04/01/X1	500	\$ 400,00
B	20/01/X1	1.000	\$ 450,00
C	27/01/X1	2.000	\$ 520,00

Considerando-se ainda que:

- I – sobre as compras do Lote A foram pagos fretes no valor de \$ 20 por unidade transportada em 05/01/X1;
- II – devolução em 21/01/X1 de 200 unidades do Lote B;
- III – sobre as compras do Lote C foi concedido um abatimento no valor de \$ 118.400 em 28/01/X1;
- IV – no mês foram consumidas: 1.200 unidades em 23/01/X1 e 2.000 unidades em 30/01/X1.

Com base nestes dados, pode-se afirmar que o valor dos estoques consumidos, de acordo com a média ponderada fixa, foi de:

- a) \$ 1.445.626,38;
- b) \$ 1.570.000,00;
- c) \$ 1.449.600,00;
- d) \$ 1.446.400,00;
- e) \$ 1.445.520,00.

(SOLUÇÃO)

Valor dos Estoques

$$\text{Lote A} \rightarrow 500 \times (\$ 400 + \$ 20) = \$ 210.000$$

$$\text{Lote B} \rightarrow (1.000 - 200) \times \$ 450 = \$ 360.000$$

$$\text{Lote C} \rightarrow 2.000 \times \$ 520 - \$ 118.400 = \$ 921.600$$

$$\text{TOTAL} \dots\dots\dots \$ 1.491.600$$

$$\text{Custo Médio Fixo Unitário} = \$ 1.491.600 \div (500 + 800 + 2.000) = \$ 452$$

$$\text{Estoques Consumidos} = \$ 452 \times (1.200 + 2.000) = \$ 1.446.400 \text{ (Opção d)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 16: (Analista de Finanças e Controle/Esaf) Em setembro de 1997, a conta Mercadorias para Revenda registrou a seguinte movimentação:

- 5/9/97 – Compra de 500 unidades ao preço de R\$ 0,20 a unidade;
 10/9/97 – Compra de 2.000 unidades, ao preço de R\$ 0,25 a unidade;
 15/9/97 – Venda de 300 unidades pelo valor total de 150;
 20/9/97 – Compra de 600 unidades pelo valor total de 150;
 25/9/97 – Compra de 800 unidades, pelo valor total de 200;
 30/9/97 – Venda de 3.000 unidades, ao preço unitário de 0,60.

Considere que:

- as compras e as vendas estão sujeitas a ICMS de 20%;
- a empresa avalia seus estoque pelo método de custo médio ponderado;
- o estoque, em 31/8/97, era de 200 unidades, ao custo unitário de 0,30;
- nos cálculos devem ser consideradas duas casas decimais;
- o saldo da conta corrente ICMS, em 31/8/97, era nulo.

Levando-se em conta os dados acima, podemos afirmar que o:

- a) lucro bruto na venda de 30/9/97 é de 1.110;
- b) lucro bruto na venda de 15/9/97 é de 78;
- c) valor do estoque final, em 30/9/97, é de 188;
- d) lucro bruto nas vendas do período é de 1.200;
- e) saldo da conta C/C ICMS, em 30/9/97, é de 200.

(SOLUÇÃO)

ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
Q	U	T	Q	U	T	Q	U	T
						200	0,30	60
500	0,16	80				700	0,20	140
2.000	0,20	400				2.700	0,20	540
			300	0,20	60	2.400	0,20	480
600	0,20	120				3.000	0,20	600
800	0,20	160				3.800	0,20	760
			3.000	0,20	600	800	0,20	160

$$05/9/97 - \text{ICMS} = 500 \times 0,20 \times 20\% = 20 \text{ (débito em C/C)}$$

$$10/9/97 - \text{ICMS} = 2.000 \times 0,25 \times 20\% = 100 \text{ (débito em C/C ICMS)}$$

$$15/9/97 - \text{ICMS} = 150 \times 20\% = 30 \text{ (crédito em C/C ICMS)}$$

$$20/9/97 - \text{ICMS} = 150 \times 20\% = 30 \text{ (débito em C/C ICMS)}$$

$$25/9/97 - \text{ICMS} = 200 \times 20\% = 40 \text{ (débito em C/C ICMS)}$$

$$30/9/97 - \text{ICMS} = 3.000 \times 0,60 \times 20\% = 360 \text{ (crédito em C/C ICMS)}$$

C/C	ICMS
20	30
100	360
30	
40	
	200 → Opção E

Analisando as outras opções:

- a) $\text{LB (30/9/97)} = 3.000 \times 0,60 \times 80\% - 600 = 840$
- b) $\text{LB (15/9/97)} = 150 \times 80\% - 60 = 60$
- c) $\text{Estoque (30/9/97)} = 160$
- d) $\text{LB (período)} = 840 + 60 = 900$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 17: A Comercial Varejista Ltda., que vende um único tipo de mercadoria, apresentou as seguintes informações, com relação ao mês de outubro de X0:

vendas a prazo	12.000,00
vendas à vista	15.000,00
devolução de vendas	500,00
ICMS sobre vendas	2.500,00
ICMS sobre compras	2.200,00
estoque em 30 de setembro	4.000,00
compras à vista	7.000,00
compras a prazo	8.000,00
devolução de compras	1.000,00
abatimento no preço de compra	200,00

Considerando que durante todo o mês de outubro a empresa não conseguiu vender 2/5 da quantidade de mercadorias disponíveis para venda no período, e fazendo a contabilização correta do movimento realizado, podemos dizer em relação a esse mês que:

(NOTA: Suponha que o custo unitário do estoque em 30 de setembro e o custo unitário das mercadorias compradas em outubro sejam iguais)

- o ICMS de outubro a recolher em novembro é de R\$ 2.500,00;
- o custo da mercadoria vendida no período alcançou R\$ 7.120,00;
- o estoque final de mercadorias foi avaliado em R\$ 10.680,00;
- as vendas do mês deram um lucro operacional bruto de R\$ 14.640,00;
- a receita líquida de vendas alcançou o montante de R\$ 26.200,00.

(SOLUÇÃO)

Se a empresa não conseguiu vender 2/5 das mercadorias disponíveis para venda, então vendeu 3/5, isto é:

$CMV = 3/5$ das Mercadorias Disponíveis para Venda, ou seja,

$$CMV = 3/5 (EI + CL) = 3/5 [4.000 + (7.000 + 8.000 - 2.200 - 1.000 - 200)]$$

$$CMV = 9.360$$

$$LB = VL - CMV \rightarrow LB = (12.000 + 15.000 - 500 - 2.500) - 9.360 = 14.640$$

(Opção d)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 18: (Agente Tributário Estadual – MS/Esaf) O chapeleiro Sr. Francisco de Paula, fabricante dos chapéus Frapa, está planejando uma promoção de vendas em que possa oferecer a todos os clientes um desconto-padrão de 20%, mas precisa obter uma margem bruta sobre vendas também de 20%. Sabendo-se que o custo unitário dos chapéus é de R\$ 80,00, qual será o preço bruto a ser marcado para cada unidade?

- R\$ 112,00.
- R\$ 115,20.
- R\$ 120,00.
- R\$ 125,00.
- R\$ 133,20.

(SOLUÇÃO)

Preço de venda (sem desconto) = $V \rightarrow$ preço indicado na tabela

Preço de venda (com desconto de 20%) = $0,8V \rightarrow$ preço final do chapéu

Lucro sobre o preço final do chapéu = $0,2 \times 0,8V = 0,16V$

Logo, podemos montar a seguinte equação:

Preço final do chapéu – Custo unitário do chapéu = Lucro, isto é,

$$0,8V - 80 = 0,16V \rightarrow 0,64V = 80 \rightarrow V = 80 \div 0,64 = 125 \text{ (Opção d)}$$

Comentário Extra: Do resultado, interpretamos que sobre o preço de venda indicado na tabela (R\$ 125,00) o vendedor dará um desconto ao cliente de 20%, vendendo assim o chapéu por R\$ 100,00. Como, para o vendedor, o chapéu custou R\$ 80,00, o lucro na venda será de R\$ 20,00, que é exatamente 20% do preço pelo qual o chapéu está sendo realmente vendido ao cliente.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 19: (Agente Tributário Estadual – MS/Esaf) A empresa MIP Comercial utiliza o Método do Inventário Periódico, com avaliação pelo critério PEPS, para controlar os seus estoques. Durante o exercício de 2000, entretanto, houve um roubo de mercadorias que só foi descoberto em março de 2001 com a confissão do culpado.

No exercício de 2000, o “custo das mercadorias roubadas” foi incluído, despercebidamente:

- no estoque inicial de mercadorias;
- nas compras de mercadorias;
- nas vendas de mercadorias;
- no estoque final de mercadorias;
- no custo das mercadorias vendidas.

(SOLUÇÃO)

Se uma empresa controla seus estoques periodicamente (inventário periódico), estes, ao fim do exercício social, serão apurados por contagem física. No entanto, caso ao longo do exercício haja roubo de mercadorias, o valor do estoque final seria menor do que aquele que realmente deveria ser. Desta forma, suponhamos o seguinte:

$CMV1 \rightarrow CMV$ caso não houvesse roubo

$CMV2 \rightarrow CMV$ caso haja roubo nos estoques

$X \rightarrow$ custo das mercadorias roubadas

Assim:

$$CMV1 = EI + C - EF$$

$$CMV2 = EI + C - (EF - X) = EI + C - EF + X, \text{ isto é,}$$

$$CMV2 = CMV1 + X, \text{ ou seja,}$$

o custo das mercadorias roubadas estaria sendo incluído (somado) no custo das mercadorias vendidas. (Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 20: (Agente Tributário Estadual – MS/Esaf) A Firma Comserviçal Limitada, no exercício de 2000, apurou os resultados baseados nas seguintes informações:

Serviços prestados à vista	R\$ 12.000,00
Serviços prestados a prazo	R\$ 18.000,00

Materiais estocados no fim do período:

para uso nos serviços oferecidos	R\$ 1.400,00
para revenda direta "in natura"	R\$ 7.000,00

Compras à vista:

Materiais para uso nos serviços	R\$ 4.000,00
Materiais para revenda direta	R\$ 5.000,00

Compras a prazo:

Materiais para uso nos serviços	R\$ 6.000,00
Materiais para revenda direta	R\$ 5.000,00

Estoques iniciais inexistentes em ambos os tipos de materiais

Mão de Obra direta do serviço	R\$ 6.200,00
Mão de Obra do restante da atividade	R\$ 2.700,00
Despesas de Juros e Multas	R\$ 1.000,00

Cofins e PIS/Faturamento: 4%

ICMS e ISS: alíquota zero

Lucro operacional bruto da atividade de revenda de materiais	R\$ 6.500,00
--	--------------

A contabilização correta desses valores vai demonstrar, no referido exercício, a existência de:

- custo das mercadorias vendidas no valor de R\$ 3.260,00;
- custo dos serviços prestados no valor de R\$ 20.200,00;
- custo total (de mercadorias e serviços) no valor de R\$ 21.500,00;
- lucro bruto na atividade de serviços no valor de R\$ 14.000,00;
- lucro líquido no valor de R\$ 16.540,00.

(SOLUÇÃO)**Na atividade comercial da empresa, teremos:**

$$CMV = EI + C - EF = 0 + 5.000 + 5.000 - 7.000 = 3.000$$

Na atividade de prestação de serviços, teremos:

$$\text{Materiais Aplicados} = EI + C - EF = 0 + (4.000 + 6.000) - 1.400 = 8.600$$

$$\text{Mão de Obra Direta} = 6.200$$

$$\text{Custo dos Serviços Prestados} = MA + MOD = 8.600 + 6.200 = 14.800$$

Assim, o LBS (Lucro Bruto dos Serviços) será a diferença entre a Receita Líquida de Serviços e o CSP (Custo dos Serviços Prestados), ou seja:

$$LBS = (12.000 + 18.000) \times 0,96 - 14.800 = 14.000 \text{ (Opção d)}$$

Nota: Ao multiplicarmos a Receita Bruta de Serviços ($12.000 + 18.000 = 30.000$) por 0,96, estamos apurando a Receita Líquida de Serviços, que é a Receita Bruta menos 4% de seu valor, parcela esta destinada ao Cofins e PIS.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 21: (Agente Tributário Estadual – MS/Esaf) No mês de outubro de 2000 a empresa “M” apurou um lucro operacional bruto de R\$ 3.000,00 nas operações de compra e venda de sua mercadoria “Beta”, cuja tributação de ICMS é feita à alíquota de 17%.

O cálculo desse lucro considerou a contabilização de Receita Bruta de Vendas no valor de R\$ 10.000,00 e de compras de mercadorias no valor de R\$ 7.000,00.

O Custo das Mercadorias Vendidas foi equivalente a 50% do preço bruto de venda e a contribuição para o Cofins foi de 3%. Não houve PIS/Faturamento.

Após a contabilização dos fatos geradores do resultado acima listado, ocorreu a devolução de 20% das compras e de 10% das vendas do período.

A efetivação dos ajustes contábeis provocados pelas devoluções mencionadas vai evidenciar para o lucro operacional bruto o valor correto de:

- a) R\$ 2.000,00;
- b) R\$ 2.250,00;
- c) R\$ 2.700,00;
- d) R\$ 3.000,00;
- e) R\$ 3.200,00.

(SOLUÇÃO)

As devoluções de compras, feitas após o cálculo do CMV, afetam, ao mesmo tempo, o valor das compras e o valor do estoque final no mesmo valor. Supondo que o valor de tal devolução seja “X”, o “novo” CMV seria $EI + (C - X) - (EF - X) = EI + C - X - EF + X = EI + C - EF =$ “antigo” CVM.

Logo, as referidas devoluções não afetam em nada o valor do CMV já contabilizado **antes das devoluções**. A única coisa que altera de fato o CMV neste tipo de situação (CVM já contabilizado) são as devoluções de vendas. No problema, tais devoluções são de 10%. Desta forma, a redução da Receita Líquida e do CVM serão proporcionais, ou seja, serão de 10%. Consequentemente, a redução Lucro Bruto também será proporcional.

Assim, o “novo” Lucro Bruto será simplesmente o antigo reduzido em 10%, ou seja, $3.000 - 10\% \cdot 3.000 = 2.700$ (Opção c).

Outra forma de cálculo seria:

$$\begin{aligned}
 & \quad \quad \quad \rightarrow \text{Fator de redução em 10\%} \\
 VL &= 0,9 \times 10.000 \times (1 - 0,17 - 0,03) = 7.200 \\
 CMV &= 0,9 \times 5.000 = 4.500 \\
 \hline
 LB &= 7.200 - 4.500 = 2.700
 \end{aligned}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 22: (Fiscal de Rendas – Mato Grosso do Sul/ Fundação Getúlio Vargas) Cia. Industrial e Comercial NECC apurou a contagem física de seu estoque (inventário) em 31/12/2005. Segundo identificado, seu estoque estava avaliado a \$ 500.000,00, antes de qualquer ajuste eventualmente necessário para os seguintes eventos:

- Mercadorias adquiridas por \$ 60.000,00, na modalidade “à disposição do comprador no estabelecimento do vendedor” (*free on board* no embarque), embarcaram no dia 30/12/2005 e só chegaram ao estabelecimento da Cia. Industrial e Comercial NECC no dia 6/1/2006;
- Produtos em elaboração foram remetidos, em 15/12/2005, para beneficiamento numa terceira empresa, a Beneficiamentos Terceirizados Ltda. Esses produtos estavam avaliados ao custo de \$ 30.000,00 e só retornaram ao estabelecimento da Cia. Industrial e Comercial NECC no dia 4/1/2006.

Com base, somente, nessas informações, apure o valor do Estoque Final da Cia. Industrial e Comercial NECC, em 31/12/2005.

- a) \$ 440.000,00;
- b) \$ 500.000,00;
- c) \$ 530.000,00;
- d) \$ 560.000,00;
- e) \$ 590.000,00.

(SOLUÇÃO)

Mercadorias (já existentes no estoque em 31/12/2005)	\$ 500.000,00
Mercadorias (adquiridas em 30/12/2005)	\$ 60.000,00
Produtos em Elaboração (remetidos em 15/12/2005)	\$ 30.000,00
Estoque (31/12/2005)	\$ 590.000,00

Comentário: As mercadorias adquiridas em 30/12/2005 que chegaram à empresa só em 06/01/06 não estavam no estoque de 31/12/2005 fisicamente, mas estavam contabilmente, visto o princípio contábil da oportunidade, pois no momento da aquisição já existe o lançamento contábil a débito de mercadorias e a crédito de disponibilidades de \$ 60.000,00. No caso dos produtos em

elaboração, só houve movimentação física na remessa desses produtos para beneficiamento. Nesse caso, nenhuma contabilização é feita, visto que esse acontecimento é apenas um ato administrativo, ou seja, não é um fato contábil.

(Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 23: (Fiscal de Rendas – Mato Grosso do Sul/Fundação Getúlio Vargas) A Cia. Comercial Norte-Nordeste adquiriu, em 29/12/2005, mercadorias pelo custo de \$ 50.000,00. Os termos do contrato de compra previam que o vendedor traria as mercadorias ao estabelecimento da Cia. Comercial Norte-Nordeste (CIF ou FOB destino). O transporte custou:

- \$ 200,00 de empacotamento;
- \$ 500,00 de frete.

Essas mercadorias foram recebidas pela Cia. Comercial Norte-Nordeste no dia 31/12/2005.

No Balanço Patrimonial da Cia. Norte-Nordeste, apurado em 31/12/2005, qual valor deve ter sido adicionado aos Estoques?

- a) zero;
- b) \$ 50.000,00;
- c) \$ 50.200,00;
- d) \$ 50.500,00;
- e) \$ 50.700,00.

(SOLUÇÃO)

Visto que o vendedor realizou o frete, o custo do estoque adquirido para a empresa é de apenas \$ 50.000,00.

(Opção b)

Nota: FOB significa “free on board” (tradução: livre no embarque), ou seja, é o custo original da mercadoria no embarque sem incorporar qualquer custo de frete ou seguro. Assim, “FOB no destino” significa que o vendedor está realizando o frete, pois no destino (mãos do comprador) a mercadoria tem que ser entregue pelo custo original da compra. Essa situação seria também equivalente para o comprador a valor CIF que significa “cost insure freight” (tradução: custo, seguro e frete), ou seja, valor total incluindo o custo original o seguro e o frete. Desta forma, os \$ 50.000,00 pagos já estariam incluindo todo o custo com seguro e frete, ou seja, o comprador não terá que pagar nada além dos \$ 50.000,00 para que a mercadoria esteja em suas mãos. Situação diferente dessa é “FOB no embarque” significa que o custo original é no embarque. Quando chegar ao destino o comprador ainda terá que assumir o frete e o seguro adicionalmente ao custo original.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 24: (Agente Tributário Estadual – Mato Grosso do Sul/ Fundação Getúlio Vargas) A Cia. Comercial Juliana é uma empresa mercantil, contribuinte do ICMS por movimentação econômica (alíquota = zero), contribuinte do IR pelo Lucro Real (25%) contribuinte da CS (10%), contribuinte de PIS e Cofins (2% e 8%, respectivamente) não contribuinte de IPI nem do ISS. (Observe que, para facilitar os cálculos, as alíquotas deste enunciado não correspondem às alíquotas verdadeiras. Portanto, considere as taxas apresentadas neste enunciado.)

No dia 31/8/2006, a Cia. Comercial Juliana adquiriu 100 unidades do produto “Alegria”. Os dados na nota fiscal de compra eram os seguintes:

- O Fornecedor é um atacadista;
- A compra foi negociada FOB no estabelecimento do comprador (*free on board* no destino);
- Valor das mercadorias (com impostos) = \$ 2.000,00 pelas 100 unidades;
- ICMS sobre as mercadorias (zero);
- PIS sobre as mercadorias (2%);
- Cofins sobre as mercadorias (8%).

Com base, somente, nessas informações, apure o custo unitário das mercadorias adquiridas em 31/8/2006, que foi lançado no Estoque da Cia. Comercial Juliana.

- a) \$ 18,00;
- b) \$ 18,40;
- c) \$ 19,60;
- d) \$ 20,00;
- e) \$ 22,00.

(SOLUÇÃO)

Visto que a empresa é empresa mercantil tributada pelo **Lucro Real**, a tributação do PIS e da Cofins é pelo sistema **não cumulativo**, ou seja, esses tributos são recuperáveis nas compras. Assim:

$$\begin{aligned}\text{Estoque (100 unidades)} &= \$ 2.000,00 - \text{ICMS} - \text{PIS} - \text{Cofins} \\ &= \$ 2.000,00 - (0\% + 2\% + 8\%) \text{ de } \$ 2.000,00 = \$ 1.800,00\end{aligned}$$

$$\text{Custo unitário} = \$ 1.800,00 \div 100 = \$ 18,00 \text{ (Opção a)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 25: (Agente Tributário Estadual – Mato Grosso do Sul/ Fundação Getúlio Vargas) A Cia. Comercial João Paulo é uma empresa mercantil, contribuinte do ICMS por movimentação econômica (alíquota zero), contribuinte do IR pelo Lucro Presumido, contribuinte de PIS e Cofins (1% e 3%, respectivamente), não contribuinte do IPI nem do ISS. (Observe que, para facilitar os cálculos, as alíquotas deste enunciado não correspondem às alíquotas verdadeiras. Portanto, considere as taxas apresentadas neste enunciado.)

No dia 22/10/2005, a Cia. Comercial João Paulo adquiriu 100 unidades do produto “Amor”. Os dados na nota fiscal de compra eram os seguintes:

O Fornecedor é um atacadista;

A compra foi negociada FOB no estabelecimento do comprador (*free on board* no destino);

Valor das mercadorias (com impostos) = \$ 2.000,00 pelas 100 unidades;

ICMS sobre as mercadorias (zero);

PIS sobre as mercadorias (1%);

Cofins sobre as mercadorias (3%).

Com base, somente, nessas informações, apure o custo unitário das mercadorias adquiridas em 22/10/2005, que foi lançado no Estoque.

- \$ 18,00;
- \$ 18,40;
- \$ 19,60;
- \$ 20,00;
- \$ 22,00.

(SOLUÇÃO)

Visto que a empresa é tributada pelo Lucro Presumido, a tributação do PIS e da Cofins é pelo sistema cumulativo, ou seja, esses tributos não são recuperáveis nas compras de mercadorias. A existência do sistema não cumulativo para o PIS e Cofins só existe para as empresas tributadas pelo Lucro Real. Assim:

$$\text{Estoque} = \$ 2.000,00 - \text{ICMS} = \$ 2.000,00 - 0\% \text{ de } \$ 2.000,00 = \$ 2.000,00$$

$$\text{Custo unitário} = \$ 2.000,00 \div 100 = \$ 20,00 \text{ (Opção d)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 26: (Fiscal de Rendas – Mato Grosso do Sul/Fundação Getúlio Vargas) Com base no enunciado a seguir, responda às questões 1 e 2.

A Cia. Comercial Ju-Ju é uma empresa mercantil contribuinte do ICMS por movimentação econômica (alíquota 20%), contribuinte do IR pelo Lucro Real (25%), contribuinte da CS (10%), contribuinte do PIS e Cofins (2% e 8%, respectivamente), não contribuinte de IPI nem do ISS. (Observe que, para facilitar os cálculos, as alíquotas deste enunciado não correspondem às alíquotas verdadeiras. Portanto, considere as taxas apresentadas neste enunciado.)

Seu estoque inicial de mercadorias, em maio (1ª/5/2006), era composto por 100 unidades do produto “Felicidade” e estava avaliado pelo valor total de \$ 1.000,00.

No dia 10/5/2006, a Cia. Comercial Ju-Ju adquiriu 100 unidades do produto “Felicidade”. Os dados da nota fiscal de compra eram os seguintes:

- O Fornecedor é um fabricante;
- A compra foi negociada FOB no estabelecimento do fornecedor (*free on board* no embarque);
- Valor das mercadorias (com impostos) = \$ 1.500,00 pelas 100 unidades;
- IPI sobre as mercadorias (10%), por fora;
- ICMS sobre as mercadorias (20%);
- PIS sobre as mercadorias (2%);
- Cofins sobre as mercadorias (8%);
- Frete intermunicipal (com impostos) = \$ 500,00;
- ICMS sobre o frete (20%);
- PIS sobre o frete (2%);
- Cofins sobre o frete (8%).

1. De acordo com a Instrução SRF nº 404/2004 e com base, somente, nas informações deste enunciado, apure o custo unitário das mercadorias adquiridas em 10/5/2006, que foi lançado no Estoque.
- a) \$ 14,00;
 - b) \$ 15,35;
 - c) \$ 15,50;
 - d) \$ 16,00;
 - e) \$ 21,50.

(SOLUÇÃO)

Visto que a empresa compradora é tributada pelo Lucro real, o sistema de tributação do PIS e da Cofins é o não cumulativo para as mercadorias adquiridas. O fato do enunciado mencionar a Instrução da SRF nº 404/2004 é uma redundância, pois a referida instrução trata justamente da não cumulatividade do PIS e da Cofins. Também, nos é informado que a mercadoria foi negociada pelo valor FOB no estabelecimento do fornecedor, significando isso que o comprador assumirá o frete como custo adicional da mercadoria adquirida. Assim:

Valor da compra	\$ 1.500,00
(+) IPI (10%)	\$ 150,00
(+) Frete	\$ 500,00
(-) ICMS, PIS e Cofins s/ frete (30% \$ 500,00)	(\$ 150,00)
(-) ICMS s/ mercadorias (20% \$ 1.500,00)	(\$ 300,00)
(-) PIS e Cofins s/ mercadorias (10% de 1.650,00)	(\$ 165,00)
(=) Custo do estoque (100 unidades)	\$ 1.535,00
(÷) 100	
(=) Custo unitário do estoque	\$ 15,35

Nota: Observemos que o ICMS, o PIS e a Cofins são recuperáveis sobre o frete pago e a base de cálculo foi a mesma para esses tributos, ou seja, \$ 500,00. Notemos também que o ICMS, o PIS e a Cofins são recuperáveis nas compras. A base de cálculo do ICMS é o valor da compra (R\$ 1.500,00). No entanto, havendo IPI, a base de cálculo do PIS e da Cofins incluirá o IPI, ou seja, R\$ 1.650,00 e não R\$ 1.500,00. Isso é decorrência da legislação desses tributos.

(Opção b)

2. Considere que a Cia. Comercial Ju-Ju avalia seu estoque pelo Custo Médio Ponderado Móvel e que no dia 15/5/2006 vendeu 150 unidades da mercadoria “Felicidade” pelo preço unitário de \$ 40,00. Com base, somente, nessas informações, apure o Custo dos Produtos Vendidos em 15/5/2006.

- a) \$ 1.767,50;
- b) \$ 1.800,00;
- c) \$ 1.901,25;
- d) \$ 2.075,00;
- e) \$ 2.362,50.

(SOLUÇÃO)

O custo médio é a média aritmética ponderada da mercadoria existente no estoque. No caso, será a média entre \$ 1.000,00 (100 unidades) e \$ 1.535,00 (100 unidades), ou seja:

$$\text{Custo médio unitário} = \frac{\$ 1.000,00 + \$ 1.535,00}{100 + 100} = \$ 12,675$$

$$\text{Custo das Mercadorias Vendidas} = \$ 12,675 \times 150 = \$ 1.901,25 \text{ (Opção c)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 27: (Fiscal de Rendas – Mato Grosso do Sul/ Fundação Getúlio Vargas) A Cia. Phillipe-Cruz, fabricante de cigarros, costuma comprar todas as folhas de tabaco fornecidas por seus produtores rurais na época da safra (março de cada ano), mesmo que tal quantidade seja superior à estimativa de consumo no processo produtivo de um ano (até a safra do próximo ano), porque, dessa forma, a empresa aproveita o baixo preço e armazena a matéria-prima em silos de última geração que lhe permitem manter as folhas de tabaco por 10 anos, preservando as características originais.

Considere que, no início de março de 2006 (antes da safra), a Cia. Phillipe-Cruz tinha em estoque de matéria-prima 100 kg de folhas de tabaco, avaliados pelo valor total de \$ 10.000,00.

No mês de março de 2006, a safra foi excelente, e a Cia. Phillipe-Cruz comprou de seus produtores rurais 1.000 kg de folhas de tabaco ao valor total de \$ 111.000,00.

Quando chega em 31/12/2006, o gerente do almoxarifado da Cia. Phillipe-Cruz identifica que foram consumidos efetivamente 450 kg de folhas de tabaco no processo produtivo. Nessa mesma data, o diretor de produção verifica no orçamento que a estimativa de consumo de folhas de tabaco para o próximo ano (2007) é de 530 kg.

Ignore qualquer tributo e considere, somente, as informações apresentadas neste enunciado. Considerando que a Cia. Phillipe-Cruz avalia seu estoque de matéria-prima pelo critério PEPS, determine o valor do estoque de matéria-prima (folhas de tabaco) classificado no Realizável a Longo Prazo.

- a) zero;
- b) \$ 13.200,00;
- c) \$ 13.320,00;
- d) \$ 71.500,00;
- e) \$ 72.150,00.

(SOLUÇÃO)

Como no estoque inicial haviam 100 kg num total de \$ 10.000,00, ou seja, \$ 100,00 o quilograma, e, logo em seguida, a empresa comprou mais 1.000 kg num total de \$ 111.000,00, ou seja, \$ 111,00 o quilograma, ao utilizar em 2006 450 kg pelo método PEPS, primeiro saem aqueles 100 kg de \$ 100,00 e depois 350 kg desses 1.000 kg, restando no estoque final de 2006 apenas 650 kg de \$ 111,00. Visto que o orçamento para 2007 é de 530 kg, então a previsão da matéria-prima que será utilizada depois de 2007 é de 650 kg – 530 kg = 120 kg de \$ 111,00, totalizando no ativo realizável a longo prazo \$ 111,00 X 120 = \$ 13.320,00.

(Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 28 (Academia do Concurso Público – Simulado/Itens 1 a 5): A Cia. Comercial Jaspe, empresa tributada pelo lucro real anual com pagamentos mensais do IR e CSLL pelo lucro estimado, apurou no mês de maio de 2007 as seguintes informações (valores em R\$):

Receita de vendas de mercadorias	87.000
Receita de alugueis	20.000
Receita na venda de imobilizado	14.000
Receita de equivalência patrimonial	9.000
Receitas financeiras	1.000
Estoque inicial	6.200
Estoque final	1.275
Compras de mercadorias	10.000
Custo do imobilizado vendido	5.000
Água, luz, gás, telefone	6.300
Salários (auxiliares de escritório)	8.500
Depreciação (móveis e utensílios)	1.100

INSS	900
FGTS	700
Descontos incondicionais s/ vendas	500
Vendas canceladas	6.500
Comissões sobre vendas	1.300
Juros Passivos	800

Informações adicionais:

- As receitas financeiras não incluem receitas de juros sobre capital próprio;
- As alíquotas do ICMS, PIS e Cofins são, respectivamente, 18%, 1,65% e 7,6%;
- O percentual para a determinação do lucro estimado base do IR é de 8% e da CSLL de 12%;
- A alíquota do IR é de 15% e alíquota do adicional de 10%;
- A alíquota da CSLL é de 9%.

1. O Resultado Operacional bruto no mês de maio foi de:

- a) R\$ 45.000,00;
- b) R\$ 46.000,00;
- c) R\$ 47.000,00;
- d) R\$ 47.575,00;
- e) R\$ 43.225,00.

(SOLUÇÃO)

Visto que a empresa comercial é tributada pelo lucro real, a tributação do PIS e da Cofins será pelo sistema não cumulativo, ou seja, esses tributos serão recuperáveis nas compras de mercadorias. Assim:

<i>Estoque Inicial</i>	<i>6.200</i>
<i>(+) Compras</i>	<i>10.000</i>
<i>(-) ICMS, PIS, Cofins (27,25%)</i>	<i>(2.725)</i>
<i>(-) Estoque Final</i>	<i>1.275</i>
<i>(=) CMV</i>	<i>12.200</i>

<i>Receita Bruta de Mercadorias</i>	<i>87.000</i>
<i>(-) Vendas Canceladas</i>	<i>(6.500)</i>
<i>(-) Descontos Incondicionais</i>	<i>(500)</i>
<i>(-) ICMS, PIS, Cofins (27,25%)</i>	<i>(21.800)</i>

(=) Receita Líquida	58.200	
(-) CMV	(12.200)	
(=) Lucro Bruto	46.000	(Opção b)

2. O valor das despesas administrativas de maio foi de:

- a) R\$ 17.500,00;
- b) R\$ 19.350,00;
- c) R\$ 16.400,00;
- d) R\$ 18.800,00;
- e) R\$ 19.600,00.

(SOLUÇÃO)

Água, luz, gás, telefone	6.300
Salários	8.500
Depreciação	1.100
INSS	900
FGTS	700
Pis e Cofins s/ Receita de Aluguéis (9,25% de 20.000)	1.850
TOTAL	19.350 (Opção b)

Comentário extra: O Pis e a Cofins sobre receita de aluguéis são despesas administrativas. No caso da Receita de Equivalência Patrimonial e da Receita na Venda de Imobilizado NÃO HÁ INCIDÊNCIA desses tributos. No caso das Receitas Financeiras, com exceção de receita de juros sobre capital próprio, no sistema não cumulativo a alíquota é ZERO. No sistema cumulativo, a alíquota seria a mesma das demais receitas onde houve incidência desses tributos.

3. O Resultado Operacional Líquido no mês de maio foi de:

- a) R\$ 54.550,00;
- b) R\$ 58.500,00;
- c) R\$ 59.600,00;
- d) R\$ 56.400,00;
- e) R\$ 66.650,00.

(SOLUÇÃO)

<i>Lucro Bruto</i>	<i>46.000</i>	
<i>(+) Receitas Financeiras</i>	<i>1.000</i>	
<i>(+) Receita de Aluguéis</i>	<i>20.000</i>	
<i>(+) Receita de Equivalência Patrimonial</i>	<i>9.000</i>	
<i>(-) Despesas Administrativas</i>	<i>(19.350)</i>	
<i>(-) Comissões sobre vendas</i>	<i>(1.300)</i>	
<i>(-) Juros Passivos</i>	<i>(800)</i>	
<i>(=) Lucro Operacional</i>	<i>54.550</i>	<i>(Opção a)</i>

4. Se a Cia. Comercial Jaspe, em vez de lucro real anual, fosse tributada pelo lucro presumido trimestral, e considerando ICMS 18%, PIS 0,65% e Cofins 3%, o Resultado Operacional Bruto seria de:

- a) R\$ 45.000,00;
- b) R\$ 46.000,00;
- c) R\$ 47.000,00;
- d) R\$ 49.555,00;
- e) R\$ 43.225,00.

(SOLUÇÃO)

Só as empresas tributadas pelo Lucro Real estão sujeitas à incidência não cumulativa do Pis e da Cofins. Assim, a forma de tributação será cumulativa, ou seja, não haverá recuperação desses tributos nas compras de mercadorias. Dessa forma, teremos:

<i>Estoque Inicial</i>	<i>6.200</i>
<i>(+) Compras</i>	<i>10.000</i>
<i>(-) ICMS (18%)</i>	<i>(1.800)</i>
<i>(-) Estoque Final</i>	<i>1.275</i>
<i>(=) CMV</i>	<i>13.125</i>

<i>Receita Bruta de Mercadorias</i>	<i>87.000</i>	
<i>(-) Vendas Canceladas</i>	<i>(6.500)</i>	
<i>(-) Descontos Incondicionais</i>	<i>(500)</i>	
<i>(-) ICMS, PIS, COFINS (21,65%)</i>	<i>(17.320)</i>	
<i>(=) Receita Líquida</i>	<i>62.680</i>	
<i>(-) CMV</i>	<i>(13.125)</i>	
<i>(=) Lucro Bruto</i>	<i>49.555</i>	<i>(Opção d)</i>

5. Supondo ainda a situação da questão anterior, o Resultado Operacional Líquido seria de:
- R\$ 57.240,00;
 - R\$ 56.232,50;
 - R\$ 59.188,50;
 - R\$ 60.000,00;
 - R\$ 55.500,00.

(SOLUÇÃO)

No caso da incidência cumulativa do Pis e da Cofins, além da Receita de Aluguéis, haverá também incidência sobre as Receitas Financeiras com as mesmas alíquotas, isto é, 0,65% para o Pis e 3% para a Cofins. Assim, o valor desses tributos será de 3,65% de (R\$ 20.000,00 + R\$ 1.000,00) = R\$ 766,50.

Lucro Bruto	49.555
(+) Receitas Financeiras	1.000
(+) Receita de Aluguéis	20.000
(+) Receita de Equivalência Patrimonial	9.000
(-) Água, luz, gás, telefone	(6.300)
(-) Salários	(8.500)
(-) Depreciação	(1.100)
(-) INSS (900)	
(-) FGTS (700)	
(-) Pis e Cofins s/ Receita de Aluguéis e Rec. Financeiras	(766,50)
(-) Comissões sobre vendas	(1.300)
(-) Juros Passivos	(800)
(=) Lucro Operacional	59.188,50 (Opção c)

4. OUTROS MÉTODOS DE AVALIAÇÃO DE ESTOQUES**4.1. Preço de Venda a Varejo**

Também chamado de Método do Valor de Mercado, consiste na avaliação a valores de entrada utilizando o mesmo raciocínio do método da média ponderada móvel. No entanto, os controles dos estoques são feitos a preço de venda, podendo tal controle ser por contagem física ou por inventário permanente.

Exemplo:

Data	Histórico	Quantidade	Preço de custo	Preço de venda
01/04	Estoque inicial	30	R\$ 300	R\$ 570
05/04	Compras	30	R\$ 360	R\$ 630
05/04	MDV	60	R\$ 660	R\$ 1.200

$$\text{Percentual preço venda correspondente ao custo} = \frac{660}{1.200} = 0,55 = 55\%$$

Supondo-se uma venda de 40 unidades ao preço de venda de R\$ 800, o valor dos estoques será o seguinte:

MDV (Mercadorias Disponíveis p/ Venda).....	R\$ 1.200
Saída por vendas, a preço de venda.....	R\$ 800
Estoque final a preço de venda.....	R\$ 400
Estoque final a preço de custo (R\$ 400 x 0,55).....	R\$ 220

Esse método é vantajoso para as empresas que possuem controle permanente de estoques, pois seus saldos estão disponíveis a qualquer momento, de tal forma que as compras são registradas a preços de venda, sendo que as remarcações ocorridas nos preços de venda devem ser controladas continuamente.

No entanto, o método do preço de venda a varejo para controle de estoques não é recomendável às empresas que possuem grandes variações nos percentuais de lucros sobre vendas.

4.2. Método NIFO (Next In, First Out – Próximo a Entrar, Primeiro a Sair)

Também conhecido como Custo a Valores de Reposição, o método NIFO, o qual pode ser entendido como o valor do próximo produto a ser adquirido é aquele que servirá de base para a avaliação dos estoques, é o ideal em economia inflacionária, tendo em vista que os estoques ficam registrados pelos valores mais próximos do valor de mercado.

Tendo em vista que o método NIFO é o mais utilizado por empresas rurais (pecuárias e agrícolas) e extrativistas, a Lei nº 6.404/76 no seu art. 183, § 4º, determinou que os estoques de mercadorias fungíveis (= produtos extrativos, animais e agrícolas) destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil. Além disso, o Regulamento do IR no seu art. 188 também determinou que os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos podem ser avaliados aos preços correntes de mercado.

No caso do método UEPS, o qual em economias inflacionárias é o que mais se aproxima do preço de mercado, tendo em vista que toma como base o preço da última compra, não é admitido pela legislação do IR.

4.3. Método do Custo Arbitrado

Em geral, parte-se do princípio de que as empresas possuem sistema integrado de escrituração, ou seja, sua escrituração é feita simultaneamente às ocorrências de todos os fatos contábeis. Neste caso, com base no Regulamento do IR, elas podem avaliar seus estoques pelo custo de produção por elas apurados.

No entanto as empresas que não atenderem os critérios mínimos para que sua escrituração seja considerada integrada, sendo esses critérios mínimos a existência de um plano de contas que segregue os custos de produção, existência de inventário permanente, apuração mensal do custeio, etc., deverão avaliar seus estoques com base em critério arbitrado, da seguinte forma:

- Produtos acabados – devem ser avaliados por 70% do maior preço de venda do ano.
- Produtos em processo – devem ser avaliados por 80% do valor dos produtos acabados, estes apurados na forma descrita anteriormente (70% x 80%), ou por 150% dos maiores valores pagos pelas matérias-primas.

5. EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

A partir de janeiro de 1997, todas as atividades de licenciamento, despacho aduaneiro e controle cambial, referentes às operações de importação ou exportação, são exercidas, em suas respectivas áreas de competências, pela SECEX (Secretaria do Comércio Exterior), pela SRF (Secretaria da Receita Federal) e pelo BACEN (Banco Central do Brasil), através do SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior), o qual é um “software”, com interface gráfica, para a formulação orientada dos documentos informatizados de importação e exportação.

Desta forma, o primeiro passo para que o importador ou o exportador, os quais podem ser pessoas físicas ou jurídicas, possam atuar em operações com o comércio exterior é a inscrição no REI (Registro de Exportadores e Importadores) da SECEX (Secretaria do Comércio Exterior). No caso dos importadores e exportadores cadastrados antes de 1997, suas inscrições foram automaticamente mantidas com a implantação do SISCOMEX. Após a implantação desse sistema, os novos registros são efetuados automaticamente, sempre que os importadores ou exportadores realizarem a primeira operação.

Feita a inscrição no REI, o importador ou o exportador serão credenciados para atuar no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior). Para se obter a senha que permite ao usuário o acesso ao SISCOMEX, é necessário apenas o seu credenciamento junto à SRF.

No SISCOMEX são acompanhadas todas as etapas das operações com o comércio exterior, através da troca eletrônica de dados, que se traduz no intercâmbio entre os importadores, exportadores, despachantes aduaneiros e bancos com a SECEX, o BACEN e a SRF.

Nas operações de importação ou exportação de mercadorias existem os “INCOTERMS” (*International Commercial Terms* – traduzindo: Termos do Comércio Internacional).

Os INCOTERMS, os quais podem ser entendidos como termos ou condições de venda, definem, nas operações de importação e exportação, as condições gerais em que as mercadorias e produtos devem ser negociados.

Tais expressões utilizadas no comércio internacional foram padronizadas e editadas pela ICC (*International Chamber of Commerce* – traduzindo: Câmara de Comércio Internacional). Esses termos presentes nos contratos de operações de compra e venda realizadas entre diversos países fixam direitos e obrigações, tanto do exportador como do importador, estabelecendo com precisão o significado dos valores negociados entre ambas as partes.

As operações de importação e exportação com a utilização dos INCOTERMS diminuí substancialmente a possibilidade de interpretações contraditórias, as quais podem resultar em prejuízos a uma das partes envolvidas na operação.

A relevância do uso dos INCOTERMS reside na definição do momento exato da transferência de obrigações, isto é, do ponto em que o exportador é considerado isento de responsabilidades legais sobre as mercadorias e produtos exportados.

Cabe ressaltar que esses termos utilizados no comércio internacional estabelecem apenas as regras para os exportadores e importadores, não produzindo quaisquer efeitos em relação às demais partes, tais como representantes no exterior, despachantes aduaneiros, transportadoras, seguradoras etc.

Abaixo, faremos um pequeno resumo dos 13 INCOTERMS padronizados pela ICC:

CFR (*Cost and Freight* – traduzindo: Custo e Frete)

Nessa modalidade é indicado o PORTO DE DESTINO. Neste caso, o exportador assume o custo e o transporte da mercadoria até o porto de destinação final, no país do importador. Caso haja seguro, ficará por conta do importador. Este termo aplica-se ao TRANSPORTE MARÍTIMO.

CIF (*Cost, Insurance and Freight* – traduzindo: Custo, Seguro e Frete)

Nessa Modalidade é indicado o PORTO DE DESTINO. Neste caso, o exportador assume colocar a mercadoria no porto de destinação final, no país do importador, responsabilizando-se por frete, movimentação na origem e seguro de transporte internacional. Este termo aplica-se ao TRANSPORTE MARÍTIMO.

CIP (*Carriage and Insurance Paid To* – traduzindo: Transporte e Seguro pago até)

Nessa modalidade é indicado o AEROPORTO DE DESTINO. Neste caso, o exportador assume colocar a carga no aeroporto de destinação final, responsabilizando-se por frete, movimentação na origem e seguro de transporte internacional. Este termo aplica-se ao TRANSPORTE AÉREO.

CPT (*Carriage Paid To* – traduzindo: Transporte Pago até)

Nessa modalidade é indicado o AEROPORTO DE DESTINO. Neste caso, o exportador assume colocar a carga no aeroporto do país do importador, não dando, no entanto, cobertura de seguro à carga, que fica sob responsabilidade do importador. Este termo aplica-se ao TRANSPORTE AÉREO.

DAF (*Delivered At Frontier* – traduzindo: Entregue na Fronteira)

Nessa modalidade é indicado o LOCAL NA FRONTEIRA DE DESTINO. Neste caso, o exportador entrega a mercadoria na fronteira, fora do recinto alfandegado, em local acordado com o importador, antes porém da linha limítrofe com o país de destino. O desembarço na fronteira, o seguro e o transporte ao destino, no país do importador, cabem ao importador. Este termo aplica-se ao TRANSPORTE RODOVIÁRIO OU FERROVIÁRIO.

DDU (*Delivered Duty Unpaid* – traduzindo: Entregue, Impostos não Pagos)

Nessa modalidade é indicado o LOCAL DE DESTINO NO EXTERIOR. Neste caso, o exportador deve colocar a mercadoria à disposição do importador no local e ponto designados no exterior. O exportador arca com todas as despesas e riscos para levar a mercadoria até o destino indicado. No entanto, não assume os gastos com pagamento dos tributos na importação. Este termo aplica-se a QUALQUER MODALIDADE DE TRANSPORTE.

DDP (*Delivered, Duty Paid* – traduzindo: Entregue, Impostos Pagos)

Nessa modalidade é indicado o ENDEREÇO DE ENTREGA INDICADO PELO IMPORTADOR. É o INCOTERM que estabelece o maior grau de responsabilidade para o exportador, visto que este assume o compromisso de entregar a mercadoria, desembarçada para importação, no local designado pelo importador, pagando todas as despesas, inclusive todos os tributos de importação, frete interno do local de desembarque até a “porta” do importador. A única coisa que não é de responsabilidade do exportador é o desembarque da mercadoria. Este termo aplica-se a QUALQUER MODALIDADE DE TRANSPORTE.

DEQ (*Delivered Ex-Quay* – tradução: Entregue a partir da plataforma do cais de descarga)

Nessa modalidade é indicado o PORTO DE DESTINO. Neste caso, o exportador deve colocar a mercadoria, já desembarcada do navio, mas não desembarçada para importação, à disposição do importador no cais do porto de destino designado. Este termo aplica-se ao TRANSPORTE MARÍTIMO.

DES (*Delivered Ex-Ship* – traduzindo: Entregue a partir do Navio)

Nessa modalidade é indicado o PORTO DE DESTINO. Neste caso, o exportador tem a obrigação de colocar a mercadoria no destino estipulado, a bordo do navio, ainda não desembarçada, assumindo integralmente todos os riscos e despesas até aquele ponto no país do importador. Desta forma, o importador receberá a carga diretamente no navio, no cais do porto de destino. Este termo aplica-se ao TRANSPORTE MARÍTIMO.

EXW (*Ex Works* – traduzindo: Nas Oficinas)

Nessa modalidade é indicado o LOCAL DE RETIRADA POR PARTE DO IMPORTADOR. Neste caso o exportador entrega a carga, para exportação, nas suas instalações de produção, fabricação ou extração do seu país. É o INCOTERM que estabelece o menor grau de responsabilidade para o exportador, visto que todas as despesas e quaisquer perdas e danos a partir da entrega da mercadoria, inclusive o despacho da mercadoria para o país do importador, são da responsabilidade deste. Quando solicitado, o exportador deverá no máximo prestar ao importador assistência na obtenção de documentos para o despacho do produto. Este termo aplica-se a QUALQUER TIPO DE TRANSPORTE.

FAS (*Free Alongside Ship* – traduzindo: Livre ao lado do Navio)

Nesta modalidade é indicado o PORTO DE EMBARQUE. Neste caso, as obrigações do exportador são encerradas quando este coloca a mercadoria, já desembaraçada para exportação, no cais do porto, livre junto ao costado do navio. A partir deste ponto, o importador assumirá todos os riscos, pagando também as despesas de colocação da mercadoria dentro do navio. Este termo aplica-se a TRANSPORTE MARÍTIMO.

FCA (*Free Carrier* – traduzindo: Livre no Transportador)

Nesta modalidade é indicado o LOCAL DE ENTREGA. Neste caso, o exportador entrega as mercadorias, já desembaraçadas para exportação, ao transportador, no local indicado pelo importador, para em sequência proceder-se ao embarque, cessando assim todas as responsabilidades do exportador. Aplica-se, em geral, ao TRANSPORTE AÉREO.

FOB (*Free On Board* – traduzindo: Livre a Bordo)

Nesta modalidade é indicado o PORTO DE EMBARQUE. Neste caso, o exportador deve entregar a mercadoria, já desembaraçada para a exportação, a bordo do navio indicado pelo importador, no porto de embarque. Todas as despesas, até o momento em que o produto é colocado a bordo do navio, são da responsabilidade do exportador. Ao importador cabem as despesas e os riscos de perda ou dano do produto a partir do momento que este transpuser a amurada do navio. Este termo aplica-se ao TRANSPORTE MARÍTIMO.

TABELA-RESUMO DOS 13 INCOTERMS E SUAS CARACTERÍSTICAS:

INCOTERMS	CFR	CIF	CIP	CPT	DAF	DDU	DDP	DEQ	DES	EXW	FAS	FCA	FOB
CARACTERÍSTICAS													
Ponto da transferência da responsabilidade das mercadorias importadas	(a)	(a)	(b)	(b)	(c)	(f)	(g)	(e)	(d)	(h)	(i)	(b)	(a)

Cumprimento das exigências alfandegárias no país de origem	E	E	E	E	E	E	E	E	E	I	E	E	E
Seguro internacional	I	E	E	I	E	E	E	E	E	I	I	I	I
Responsabilidade pelo embarque	E	E	E	E	E	E	E	E	E	I	I	I	E
Transporte internacional	E	E	E	E	E	E	E	E	E	I	I	I	I
Responsabilidade pelo desembarque	I	I	I	I	I	I	I	E	I	I	I	I	I
Cumprimento das exigências alfandegárias no país de destino	I	I	I	I	I	I	E	I	I	I	I	I	I

LEGENDA:

E – Exportador

I – Importador

- A responsabilidade do exportador pelos riscos das mercadorias vai até o ponto em que as mercadorias, já desembarçadas para exportação, ultrapassam a murada do navio no porto de embarque.
- A responsabilidade pelos riscos das mercadorias exportadas vai até o ponto da entrega dessas, já desembarçadas para a exportação, à custódia do transportador.
- A responsabilidade do exportador pelos riscos das mercadorias ainda não desembarçadas cessa quando o mesmo as coloca à disposição do importador no local de entrega na fronteira, dentro do meio de transporte.
- O exportador assume a responsabilidade por todos os riscos até o ponto em que a mercadoria é colocada no ponto de destino, a bordo do navio, à disposição do importador.
- A responsabilidade do exportador por todos os riscos das mercadorias exportadas vai até o momento em que essas, ainda não desembarçadas para importação, sejam entregues no ponto acordado, no local de destino, sendo que o importador é que deverá providenciar as licenças de importação.
- A responsabilidade do exportador pelos riscos das mercadorias exportadas vai até o momento da entrega dessas no ponto acordado, no local de destino designado, ainda não desembarçadas e nem desembarcadas, podendo ser qualquer um o meio de transporte.

- (g) A responsabilidade do exportador pelos riscos das mercadorias vai até o momento em que essas sejam colocadas à disposição do importador, no meio de transporte determinado e no local de destino, não desembarcadas ainda, no entanto desembaraçadas.
- (h) A responsabilidade do exportador pelos riscos das mercadorias vai até o momento da colocação dessas à disposição do importador, no estabelecimento do exportador.
- (i) A responsabilidade do exportador pelos riscos das mercadorias vai até o momento da colocação dessas, já desembaraçadas para a exportação, junto ao costado do navio.

5.1. Exportação de Mercadorias

O documento onde constam as condições gerais de vendas de produtos para outros países é o RE (Registro de Exportação), o qual também servirá de base para a comprovação dos benefícios fiscais dados ao exportador.

Tendo em vista que o Governo visa incentivar as exportações, com a finalidade principal de promover o superávit da balança comercial, os exportadores recebem incentivos fiscais, através da desoneração dos encargos tributários.

Desta forma, sobre as vendas para o exterior NÃO incidirá o PIS/Pasep e a COFINS, independentemente do sistema de tributação das empresas para essas contribuições ser cumulativo ou não.

Também não há incidência do IPI e do ICMS sobre as receitas de vendas para outros países, sem prejuízo da manutenção do crédito tributário desses tributos incidentes sobre a aquisição de matérias-primas e mercadorias dentro do Brasil.

Além disso, as indústrias brasileiras que exportam seus produtos para outros países poderão se beneficiar do “drawback”, o qual funciona como incentivo às exportações, tendo em vista que consiste na isenção, suspensão ou restituição do IPI, ICMS, II, PIS e COFINS incidentes nas importações de matérias-primas e outros insumos utilizados na fabricação de produtos, os quais posteriormente serão exportados.

Gastos na Exportação

Alguns desses gastos podem ser integralmente assumidos pelo vendedor (exportador) ou pelo comprador (importador), dependendo da responsabilidade descrita no contrato de vendas, tais como os gastos com fretes e seguros. Outros gastos são exclusivos do exportador, como, por exemplo, as comissões dos agentes representantes da empresa exportadora no exterior. Em geral, esses gastos são os seguintes:

- ⇒ Fretes
- ⇒ Seguros
- ⇒ Despesas com serviços de despachantes aduaneiros

- ⇒ Armazenagem
- ⇒ Comissão dos agentes
- ⇒ Despesas cambiais
- ⇒ Capatazia (gastos com a movimentação de mercadorias pelo pessoal do porto ou aeroporto)

Contratação de Câmbio de Exportação

É a operação realizada à vista ou a prazo, onde o vendedor (exportador) vende moeda estrangeira decorrente da exportação já realizada ou não a um banco autorizado a operações de câmbio, recebendo moeda nacional (reais) em forma de créditos ou direito de créditos.

As modalidades de contratação de câmbio de exportação mais conhecidas são as seguintes:

- ⇒ CARTA DE CRÉDITO: Por dar tanto ao exportador quanto ao importador a certeza da liquidação da operação de câmbio, é a modalidade mais utilizada, traduzindo-se num documento, onde o banco assume o compromisso de realizar o pagamento da exportação ao vendedor, tendo por base as informações repassadas pelo comprador (importador).
- ⇒ REMESSA ANTECIPADA: modalidade onde o vendedor (exportador) recebe antecipadamente do comprador (importador) o valor da exportação, ou seja, o recebimento do valor se dá antes do embarque das mercadorias.
- ⇒ COBRANÇA APÓS O EMBARQUE: nesse caso, o recebimento só se dará após o embarque das mercadorias exportadas, mediante a entrega para um banco da documentação referente à venda, a fim de que o banco faça a cobrança das quantias contratadas.

Financiamentos de Exportação

Entre as diversas modalidades de financiamento de exportação existentes, podemos destacar as seguintes:

- ⇒ ACC (Adiantamento sobre Contratos de Câmbio) – Objetivando fornecer moeda nacional ao exportador, a fim de que este tenha recursos de produzir o produto a ser exportado, tal modalidade é semelhante a um empréstimo. Nesse caso, a empresa exportadora recorre a um banco para financiar antecipadamente de forma total ou parcial sua operação de venda de seus produtos para outro país. Dessa forma, o contrato de câmbio entre o exportador e o banco é firmado antes da entrega da documentação de embarque e será liquidado apenas quando o comprador (importador) efetuar o pagamento no exterior. Assim, a conta “Adiantamento sobre Contrato de Câmbio” é classificada na empresa exportadora como conta do Passivo Circulante.
- ⇒ ACE (Adiantamento sobre Cambiais Entregues) – Equivale a uma operação de desconto de duplicatas no banco, visto que nessa modalidade o vendedor (exportador) já embarcou

o produto que fabricou, de tal forma que recebe antecipadamente do banco o valor da exportação, transferindo-lhe os créditos da venda a prazo. É possível também a conversão da modalidade ACC para a ACE, no caso da empresa entregar ao banco os documentos de crédito contra o importador em outro país. Assim, a conta “Adiantamentos sobre Cambiais Entregues” é classificada no Ativo Circulante como conta retificadora de “Clientes – Mercado Externo”.

Comissão dos Agentes

Em geral, as empresas que exportam têm um agente representante no exterior, o qual tem a função de lhes informar sobre o mercado exterior e realizar as vendas. Não havendo legislação específica estabelecendo percentuais de comissões dos agentes, a forma de pagamento dos agentes e a percentagem a ser paga são informados no Registro de Exportação. Sendo livre de tributação, o pagamento dos agentes é feito em moeda estrangeira, podendo ser efetuado de três modos:

- ⇒ Modalidade a remeter – Nesse caso, o exportador só paga a comissão do agente após receber o total da exportação e efetuar novo fechamento de câmbio, através da remessa posterior do pagamento da comissão do agente.
- ⇒ Modalidade em conta gráfica – Após receber o pagamento do importador, o banco no exterior já repassa ao agente sua comissão, pagando ao exportador no Brasil o valor da exportação líquido de tal comissão.
- ⇒ Modalidade a Deduzir da Fatura – O desconto concedido na fatura é repassado ao agente.

Exemplo prático de contabilização de exportação de mercadorias: A Indústria de Peças S/A exportou para em março de 20X8 para os EUA um lote de produtos no valor FOB de US\$ 500.000,00. Dessa forma foram realizados os seguintes lançamentos:

(05/03/20X8) – Saída dos produtos para o local de embarque, com a emissão de nota fiscal (câmbio = R\$ 1,70/dólar), sendo o custo dos produtos vendidos de R\$ 230.000,00:	
D – Clientes – Mercado Externo ($500.000 \times R\$ 1,70$)	850.000,00
C – Vendas – Mercado Externo	850.000,00
D – Custo dos Produtos Vendidos.....	230.000,00
C – Produtos Prontos.....	230.000,00

(11/03/20X8) – Fechamento do contrato de câmbio, com o recebimento integral da operação, mediante um Adiantamento de Contrato de Câmbio, sendo retidos pelo banco 2% para pagamento de comissão do agente na modalidade em conta gráfica (câmbio = R\$ 1,82/dólar). Assim, serão feitos 03 (três) lançamentos nessa data:

(1) Atualização da receita de vendas em função da diferença cambial $[(R\$ 1,82 - R\$ 1,70) \times 500.000] = R\$ 60.000,00$:

D – Clientes – Mercado Externo 60.000,00

C – Vendas – Mercado Externo 60.000,00

(2) Recebimento do Adiantamento sobre Contrato de Câmbio $(R\$ 1,82 \times 500.000 = R\$ 910.000,00)$:

D – BCM 910.000,00

C – Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (PC) 910.000,00

(3) Pagamento da comissão do agente (2% de R\$ 910.000,00):

D – Comissão de Agentes 18.200,00

C – BCM 18.200,00

(19/03/20X8) – Embarque dos produtos vendidos ao exterior (câmbio = R\$ 1,85/dólar). Nessa data a Indústria de Peças S/A entregará ao banco a documentação da exportação, a fim de comprovar seu direito de recebimento contra o importador no exterior. Assim, serão feitos 03 (três) lançamentos nessa data:

(1) Atualização da receita de vendas, em função da diferença cambial $[(R\$ 1,85 - R\$ 1,82) \times 500.000] = R\$ 15.000,00$:

D – Clientes – Mercado Externo 15.000,00

C – Vendas – Mercado Externo 15.000,00

(2) Atualização do ACC, em função da diferença cambial $[(R\$ 1,85 - R\$ 1,82) \times 500.000] = R\$ 15.000,00$:

D – Variações Cambiais Passivas (Despesas Financeiras) 15.000,00

C – Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (PC) 15.000,00

(3) Conversão do ACC em ACE (Adiantamentos sobre Cambiais Entregues), pela entrega ao banco dos documentos de exportação:

D – Adiantamento sobre Contratos de Câmbio (PC) 925.000,00

C – Adiantamentos s/ Cambiais Entregues (Retif. do AC) 925.000,00

(27/01/20X8) – Aviso bancário da liquidação das cambiais por parte do cliente no exterior (câmbio = R\$ 1,87/dólar). Nesse caso, serão feitos 03 (três) lançamentos:

(1) Atualização da receita de vendas, em função da diferença cambial $[(R\$ 1,87 - R\$ 1,85) \times 500.000]$ = R\$ 10.000,00:

D – Clientes – Mercado Externo 10.000,00

C – Vendas – Mercado Externo 10.000,00

(2) Atualização do ACE, em função da diferença cambial $[(R\$ 1,87 - R\$ 1,85) \times 500.000]$ = R\$ 10.000,00:

D – Variações Cambiais Passivas (Despesas Financeiras) 10.000,00

C – Adiantamentos s/ Cambiais Entregues (Retif. do AC) 10.000,00

(3) Baixa da ACE, em função do banco ter recebido os US\$ 500.000,00 do cliente, que nesta data equivalem a R\$ 935.000,00:

D – Adiantamentos s/ Cambiais Entregues (Retif. do AC) 935.000,00

C – Clientes – Mercado Externo 935.000,00

5.2. Importação de Mercadorias

A importação das mercadorias com valor máximo de US\$ 3.000,00 destinadas para pessoa física ou pessoa jurídica pode ser feita por meio de uma DSI (Declaração Simplificada de Importação). Esse tipo de importação só é possível se a mercadoria vier por correios ou empresas de “courier” (tipo Fedex, DHL, etc). Nesse caso, em geral, independentemente do tipo de mercadoria que está sendo importada, incluindo o frete e o seguro, incidirão apenas o II de 60% e o ICMS de 18%.

As mercadorias enviadas pelos correios para pessoas físicas até US\$ 50,00 estão isentas de tributação

No caso de importações formais, só pessoas jurídicas podem efetuar, de forma que o desembaraço será feito mediante DI (Declaração de Importação). Nesse caso, de forma diferente da exportação, onde a carga tributária é baixíssima (só incide o IE – Imposto de Exportação), na importação amparada por DI a carga tributária é muito elevada. Dessa forma, temos os seguintes tributos nesse tipo de importação:

■ II (Imposto de Importação) – Tem como fato gerador a entrada das mercadorias no país, sendo o primeiro imposto incidente sobre as mercadorias importadas. As alíquotas desse imposto são determinadas na tabela TEC (Tarifa Externa Comum), conforme a classificação do produto que está sendo importado.

■ **IPI** (Imposto sobre Produtos Industrializados) – Tem como fato gerador a industrialização dos produtos, sendo que são considerados industrializados aqueles que tenham sido submetidos a quaisquer operações que lhes modifiquem a natureza ou finalidade, ou os aperfeiçoem para o consumo.

■ **ICMS** (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) – Tem como fato gerador a circulação das mercadorias e prestações dos referidos serviços, ainda que se iniciem no exterior. Como sabemos, o ICMS é um imposto “por dentro”, isto é, já está incluso em sua própria base de cálculo. No entanto, até 31/12/2001, em relação às importações, não era calculado dessa forma. Neste caso, o ICMS era calculado “por fora”, ou seja, não era incluído em sua base de cálculo. A partir de 01/01/2002, em virtude da Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 (Informativo 54/2001), incorporada pela Lei nº 3.733, de 13/12/2001 (Informativo 51/2001), também nas importações o imposto deve ser calculado “por dentro”. Assim, por exemplo, supondo que uma empresa realizasse uma importação no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) já incluídos o custo original das mercadorias, os fretes, seguros, IPI, II, PIS e COFINS com ICMS a alíquota de 12%, teríamos:

Como era antes	Como é agora
Base de cálculo: = R\$ 100.000,00	Tendo em vista que os 12% deverão agora estar incluídos na sua base de cálculo, os R\$ 100.000,00, que são o valor sem o ICMS, deverão corresponder a 88% da referida base. Desta forma, teremos: Base de cálculo do ICMS:
ICMS a Recolher: = 12% × R\$ 100.000,00 = R\$ 12.000,00	= R\$ 100.000,00 ÷ 0,88 = R\$ 113.636,36 = Total da nota fiscal
Total da nota fiscal: = R\$ 100.000,00 + R\$ 12.000,00 = R\$ 112.000,00	ICMS a Recolher: = 12% × R\$ 113.636,36 = R\$ 13.636,36

Podemos então estabelecer a seguinte fórmula para o cálculo do ICMS nas importações:

$$\text{ICMS} = \% \text{ICMS} \times \frac{(\text{Custo} + \text{Fretes} + \text{Seguros} + \text{II} + \text{IPI} + \text{PIS} + \text{COFINS})}{(1 - \% \text{ICMS})}$$

■ **PIS/PASEP Importação e COFINS Importação** – Têm como fato gerador a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. Passaram a incidir sobre as importações de bens e serviços a partir de 01/05/2004, por força da Lei nº 10.865/04. Regra geral, as alíquotas do PIS – Importação e da COFINS – Importação são, respectivamente, 1,65% e 7,6%, sendo a base de cálculo para a importação de bens igual ao somatório do valor aduaneiro original da mercadoria no exterior (base também do II) com o ICMS na importação com o valor das próprias contribuições. No caso da base de cálculo para importação de serviços, será igual ao somatório do valor pago, creditado, entregue ou remetido para o exterior com o valor do ISS com o valor das próprias contribuições. Com isso, concluímos que a base de cálculo é “por dentro” (inclui o valor das próprias contribuições) e “não é seca” (inclui outros tributos). Dada a complexidade do cálculo desses tributos, tendo em vista o cálculo “por dentro” e ainda que o ICMS, que também é calculado “por dentro”, deve integrar a base do PIS e da COFINS, a Secretaria da Receita Federal, através da Instrução Normativa 572 de 2005, estabeleceu as fórmulas de cálculo para o PIS-Importação e COFINS-Importação. A seguir, temos a parte dessa instrução que trata do cálculo dessas contribuições na importação de bens:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 572, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2005

Dispõe sobre o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 22 de novembro de 2005, declara:

Art 1º Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas, exceto quando a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) for específica:

I – na importação de bens:

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times (VA \times X)$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times (VA \times X)$$

onde,

$$X = \left[\frac{1 + e \times [a + b \times (1 + a)]}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

VA = Valor Aduaneiro

a = alíquota do Imposto de Importação (II)

b = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

c = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

e = alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

Além dos gastos com os tributos, temos os seguintes gastos na importação:

FRETES E SEGUROS – A contratação desses poderá ser feita pelo comprador (importador) ou pelo exportador (vendedor).

CAPATAZIA – São os gastos com a movimentação das mercadorias pelo pessoal da administração dos portos ou aeroportos.

ARMAZENAGEM – São os gastos para depósito das mercadorias nos armazéns, pátios etc. de propriedade da administração dos portos ou aeroportos.

Exemplo Completo de cálculo e contabilização nas importações: A empresa comercial MUNDIAL COMÉRCIO S/A em maio de 20X1 importou um lote de mercadorias, para revenda no mercado interno, negociadas com o fornecedor Texas Company no valor de U\$S 46.000,00 (câmbio na chegada da mercadoria: R\$ 1,70/dólar). Os gastos que antecederam a chegada das mercadorias, os quais foram pagos pelo despachante Ajax Despachos Aduaneiros Ltda., por conta e ordem da MUNDIAL COMÉRCIO S/A foram:

■ Frete e Seguro.....	R\$ 21.800,00
■ Taxa da Obtenção da Declaração de Importação.....	R\$ 260,00

Suponhamos as seguintes alíquotas fictícias dos tributos incidentes na importação: II = 60%; IPI = 20%, ICMS = 18%, PIS = 1,65% e COFINS = 7,6%, admitindo que a MUNDIAL COMÉRCIO S/A é tributada pelo PIS e pela COFINS no sistema não cumulativo. A comissão do despachante aduaneiro é de R\$ 4.200,00.

Assim, teremos os seguintes cálculos dos tributos:

Valor das mercadorias ($46.000 \times R\$ 1,70$).....	R\$ 78.200,00
(+) Frete e Seguro	R\$ 21.800,00
(=) Valor Aduaneiro – VA.....	R\$ 100.000,00
(+) II (60% R\$ 100.000,00).....	R\$ 60.000,00
(=) Base de cálculo do IPI.....	R\$ 160.000,00

IPI = 20% R\$ 160.000,00 = R\$ 32.000,00	

$PIS = 0,0165 \times R\$ 100.000 \times \frac{1 + 0,18 [0,60 + 0,20 \times (1 + 0,60)]}{(1 - 0,0165 - 0,076) \times (1 - 0,18)} = R\$ 2.584$	

$COFINS = 0,076 \times R\$ 100.000 \times \frac{1 + 0,18 [0,60 + 0,20 \times (1 + 0,60)]}{(1 - 0,0165 - 0,076) \times (1 - 0,18)} = R\$ 11.904$	

$ICMS = \frac{\% ICMS (VA + II + IPI + PIS + COFINS)}{(1 - \% ICMS)}$	
$ICMS = \frac{0,18 \times (R\$ 100.000 + R\$ 60.000 + R\$ 32.000 + R\$ 2.584 + R\$ 11.904)}{(1 - 0,18)}$	
ICMS = R\$ 45.327	

Faremos agora os lançamentos contábeis referentes às operações:

(03/05/20X1) – Gastos antes da chegada das mercadorias	
D – Importações em Andamento (AC).....	22.060
C – Ajax Despachos Aduaneiros Ltda. (PC)	22.060

(09/05/20X1) – Contabilização dos gastos totais no desembaraço das mercadorias, admitindo que a Ajax Despachos Aduaneiros pagou todos os tributos para a retirada da mercadoria:

D – Importações em Andamento (AC)	174.400
D – ICMS a Recuperar	45.327
D – PIS a Recuperar	2.584
D – COFINS a Recuperar	11.904
C – Fornecedores – Texas Company (PC)	78.200
C – Ajax Despachos Aduaneiros Ltda. (PC)	156.015

Observemos que o IPI não recuperável para a empresa comercial integrou o custo das importações em andamento, o qual, concluída a operação, integrará o custo dos estoques.

(12/05/20X1) – Entrada das mercadorias nos estoques da empresa, mediante a conclusão da operação de importação:

D – Mercadorias	196.460
C – Importações em Andamento	196.460

(30/05/20X1) – Atualização do débito com o fornecedor Texas Company (câmbio = R\$ 1,78/dólar) e pagamento da dívida:

D – Variações Cambiais Passivas $[(1,78 - 1,70) \times 46.000]$	3.680
C – Fornecedores – Texas Company	3.680
 D – Fornecedores – Texas Company	 81.880
C – BCM	81.880

Pagamento do despachante aduaneiro:

D – Ajax Despachos Aduaneiros Ltda.	178.075
C – BCM	178.075

COMENTÁRIO EXTRA: Caso a MUNDIAL COMÉRCIO S/A não utilizasse o serviço do despachante aduaneiro, teríamos as seguintes contabilizações:

(03/05/20X1) – Gastos antes da chegada das mercadorias

D – Importações em Andamento (AC)	22.060
C – BCM.....	22.060

(09/05/20X1) – Contrabilização dos gastos totais no desembaraço das mercadorias, admitindo que a MUNDIAL COMÉRCIO S/A pagou todos os tributos para a retirada da mercadoria (não existe mais os R\$ 4.200 de comissão do despachante):

D – Importações em Andamento (AC)	170.200
D – ICMS a Recuperar.....	45.327
D – PIS a Recuperar	2.584
D – COFINS a Recuperar	11.904
C – Fornecedores – Texas Company (PC)	78.200
C – BCM.....	151.815

(12/05/20X1) – Entrada das mercadorias nos estoques da empresa, mediante a conclusão da operação de importação:

D – Mercadorias	192.260
C – Importações em Andamento.....	192.260

(30/05/20X1) – Atualização do débito com o fornecedor Texas Company (câmbio = R\$ 1,78/dólar) e pagamento da dívida:

D – Variações Cambiais Passivas $[(1,78 - 1,70) \times 46.000]$	3.680
C – Fornecedores – Texas Company	3.680
D – Fornecedores – Texas Company.....	81.880
C – BCM.....	81.880

Despacho Aduaneiro x Desembaraço Aduaneiro

Ao chegar a mercadoria importada no porto ou aeroporto, o primeiro passo é a Alfândega da Receita Federal verificar, com auxílio do SISCOMEX, a exatidão das informações declaradas pelos importadores em relação às mercadorias importadas, identificando esses importadores, conferindo fisicamente e/ou documentalmente as mercadorias importadas, em relação às quantidades, pesos, valores e cumprimento de todas as obrigações legais. Essa etapa é chamada

de DESPACHO ADUANEIRO, tendo por início a data do registro da DI (Declaração de Importação) no SISCOMEX.

Ao longo de todo o processo de importação, o importador pagará todos os tributos devidos, as despesas de armazenagem e capatazia e outras taxas para que se possa finalmente nacionalizar as mercadorias importadas.

Findo o despacho aduaneiro e não constatada nenhuma irregularidade, o último passo, que é também executado pela Alfândega da Receita Federal, é nacionalizar as mercadorias importadas, ou seja, tornar essas mercadorias aptas legalmente para entrar no mercado interno, seja para uso, consumo ou revenda ou qualquer outro fim, sendo tal operação também feita com o auxílio do SISCOMEX, efetivando-se pela entrega da mercadoria ao importador. Essa etapa é chamada de DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 29: (Contador/ NCE – UFRJ – Adaptada) A Empresa de Comércio Exterior adquiriu na Coreia, em 01/12/X0, pelo sistema FOB (*Free On Board*), ou seja, o bem passa a ser de propriedade da empresa no momento em que sai do estabelecimento vendedor e é posto dentro do navio no país de origem, 100 computadores pelo valor total de US\$ 100.000,00. Nessa data o câmbio era de R\$ 2,50 por US\$ 1,00, ocorrendo em sequência os seguintes eventos:

- Em 10/12/X0 a empresa vendedora entregou na Coreia os 100 computadores ao navio que traria a mercadoria para o Brasil.
- Em 20/12/X0 o câmbio foi alterado para R\$ 2,80 por US\$ 1,00.
- Em 21/12/X0 os 100 computadores entraram no estoque da Empresa de Comércio Exterior.
- As despesas com desembaraço dos 100 computadores totalizaram R\$ 1.500,00 até 20/12/X0.
- As despesas de frete dos 100 computadores apuradas até 20/12/X0 somaram R\$ 2.500,00.
- O IPI incidente sobre os 100 computadores representou 17% do valor total da mercadoria, calculado com base no valor dos computadores na data de chegada ao Brasil. O IPI pago na compra será compensado como o IPI apurado sobre o valor de venda.

Com base nos dados, pode-se afirmar que:

- a) Em 10/12/X0 o valor dos Estoques – Importações em Andamento era de R\$ 254.000,00.
- b) As despesas financeiras da operação foram de R\$ 30.000,00.
- c) O estoque de computadores em 21/12/X0 estava avaliado em R\$ 327.600,00.
- d) As despesas financeiras da operação foram de R\$ 31.500,00.
- e) Em 20/12/X0 o valor dos Estoques – Importações em Andamento era de R\$ 331.600,00.

(SOLUÇÃO)

Visto que no enunciado da questão não é informada a alíquota do II e demais tributos incidentes na importação (ICMS, PIS e COFINS), não é possível determinarmos o saldo de estoques e importações em andamento, eliminando com isso as opções (a), (c) e (e).

Assim, o máximo que podemos calcular são as despesas financeiras (variações cambiais passivas), referentes à correção da dívida da empresa importadora no Brasil com o exportador na Coreia, multiplicando a diferença do câmbio do dólar entre a data em que as mercadorias foram desembaraçadas no Brasil (20/12/X0) e a data em que as mercadorias foram postas dentro do navio na Coreia (10/12/X0) pelo total do valor da compra dos 100 computadores, ou seja, $100.000 \times (2,80 - 2,50) = R\$ 30.000,00$ (**Opção b**)

Exercícios de Fixação

1. Apure o Lucro Bruto, sendo:

Estoque Inicial de Mercadorias = \$ 500

Estoque Final de Mercadorias = \$ 100

Compras de Mercadorias = \$ 1.200

Frete e Seguros s/Compras = \$ 100

Devoluções de Compras = \$ 170

Abatimentos sobre Compras = \$ 30

Devoluções de Vendas = \$ 400

Vendas de Mercadorias = \$ 4.700

Frete sobre Vendas = \$ 2.000

Impostos e Contribuições sobre Vendas de Mercadorias = \$ 600

a) \$ 1.800;

d) \$ 2.100;

b) \$ 1.900;

e) \$ 2.200.

c) \$ 2.000;

2. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Operações com Mercadorias isentas do ICMS:

	\$
Vendas	336
Devolução de Vendas	9
Abatimentos sobre Vendas	6
Estoque Inicial	45
Compras	273
Devolução de Compras	14
Abatimentos sobre Compras	7
Descontos Comerciais s/Vendas	8
Estoque Final	42
Tributos incidentes s/Vendas (PIS e Cofins)	8

O Lucro Bruto calculado com base nos valores acima importa em:

a) \$ 66;

b) \$ 58;

c) \$ 56;

d) \$ 51;

e) \$ 50.

Enunciado comum às questões de número 03 a 05: Sejam os seguintes dados para avaliação do estoque da Comercial LUA S/A:

01/2 Estoque: 12 unidades a \$ 9 cada
 12/2 Compra: 18 unidades a \$ 10 cada
 17/2 Venda: 11 unidades a \$ 20 cada
 21/2 Venda: 14 unidades a \$ 25 cada
 25/2 Compra: 15 unidades a \$ 12 cada
 28/2 Venda: 10 unidades a \$ 30 cada

3. Considerando o método do custo médio móvel, o valor do Lucro Bruto é de:

- a) \$ 512; d) \$ 515;
- b) \$ 513; e) \$ 516.
- c) \$ 514;

4. Considerando o método PEPS, o valor do Estoque Final é igual a:

- a) \$ 117; d) \$ 120;
- b) \$ 118; e) \$ 125.
- c) \$ 119;

5. Considerando o método do Custo Médio Fixo, o Estoque Final é igual a:

- a) \$ 104;
- b) \$ 105;
- c) \$ 106;
- d) \$ 107;
- e) \$ 108.

6. Não é redutora de Receita de Vendas a conta:

- a) Devoluções de Vendas;
- b) Abatimentos sobre Vendas;
- c) Comissões sobre Vendas;
- d) ICMS sobre Vendas;
- e) Descontos Incondicionais Concedidos.

7. Marque a opção incorreta.

- a) Num sistema inflacionário, o estoque final avaliado pelo método UEPS é menor do que se fosse avaliado pelo método PEPS.
- b) Num sistema inflacionário, o CMV avaliado pelo método do Custo Médio Móvel é maior do que aquele avaliado pelo método PEPS.
- c) Num sistema deflacionário, o Resultado apurado quando os estoques são avaliados pelo método UEPS é maior do que aquele que seria se os estoques fossem avaliados pelo método do Custo Médio Móvel.
- d) Se o inventário final de mercadorias for subavaliado, isso implicará aumento do resultado do exercício findo e redução do resultado do exercício seguinte.
- e) Um lançamento de compras de mercadorias feito em duplicidade pode gerar um estouro de caixa.

8. Num sistema inflacionário, a mudança do critério de avaliação de estoques pelo custo médio para o método PEPS determina:

- a) o aumento do saldo do estoque;
- b) o aumento do custo das mercadorias vendidas;
- c) a redução do resultado bruto;
- d) o aumento do volume do estoque;
- e) a redução da receita líquida.

9. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Dados constantes dos registros contábeis da “Comercial Ômega Ltda” relativos ao exercício social findo em 31/12/1993.

<u>Mercadorias para Revenda</u>	\$
Estoque Inicial	190
Compras	300
Despesas com Compras (Frete, Seguros, etc.)	280
Estoque Final	230
Receita Líquida	1.500

Outras Receitas Operacionais

Financeira	90
Aluguéis de Imóveis	10

Determine, considerando apenas os itens necessários na sua composição, o valor do Lucro Bruto em 31/12/1993 e marque a opção que o indica:

- a) \$ 1.240;
- b) \$ 1.060;
- c) \$ 1.050;
- d) \$ 970;
- e) \$ 960.

10. As informações seguintes são referentes a um período de operações na Comercial Timas Ltda.:

Estoque Inicial	\$ 12.000
Compras	\$ 38.000
Frete e Seguros s/Compras	\$ 4.000
Devoluções de Compras	\$ 6.000
Devoluções de Vendas	\$ 11.000
Comissões s/Vendas	\$ 3.000
Vendas	\$ 96.000
Impostos e Contrib. S/Vendas	\$ 13.000
Despesas Administrativas	\$ 15.000
Perda de Capital	\$ 6.000
Lucro Operacional	\$ 14.000
Receitas Financeiras	\$ 7.000

Obs.: A Perda de Capital se refere a um prejuízo na alienação de um bem do Ativo Imobilizado.

Assim, pode-se afirmar que o valor do Estoque Final da Comercial Timas Ltda. é de:

- a) \$ 7.000;
- b) \$ 4.000;
- c) \$ 3.000;
- d) \$ 2.000;
- e) \$ 1.000.

11. Com relação à questão anterior, o valor do Resultado Operacional Bruto da Comercial Timas Ltda. é de:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) \$ 22.000; | d) \$ 25.000; |
| b) \$ 23.000; | e) \$ 26.000. |
| c) \$ 24.000; | |

12. Método onde há subavaliação do lucro num regime inflacionário:

- | | |
|-----------------------|----------------------|
| a) PEPS; | d) Preço Específico; |
| b) UEPS; | e) Custo Médio Fixo. |
| c) Custo Médio Móvel; | |

13. A Metalúrgica Leal Ltda. recebeu, em devolução, produtos vendidos à empresa revendedora Dutra Ltda., realizando os seguintes lançamentos (valores em \$):

Diversos

a Diversos

Devoluções de Vendas	2.000	
C/C IPI	200	
a Descontos Incondicionais	400	
a Duplicatas a Receber	<u>1.800</u>	2.200

C/C ICMS

a ICMS s/Vendas		288
-----------------	--	-----

Produtos Prontos

a CPV		700
-------	--	-----

Comissões a Pagar

a Comissões s/Vendas		100
----------------------	--	-----

Em decorrência dos lançamentos anteriores, é correto afirmar:

- a) O Lucro Bruto da empresa diminuiu de \$ 612.
 b) O Lucro Bruto da empresa diminuiu de \$ 412.
 c) O Lucro Bruto da empresa diminuiu de \$ 512.
 d) O Lucro Bruto da empresa diminuiu de \$ 312.
 e) O Lucro Operacional da empresa diminuiu de \$ 412.

14. Sendo as deduções da Receita Bruta igual a 20% desta e o CMV 40% da Receita Líquida, a margem de lucro é de:

- | | |
|---------|---------|
| a) 60%; | d) 57%; |
| b) 55%; | e) 50%. |
| c) 65%; | |

15. Não afeta o Resultado Operacional Bruto:

- a) Fretes sobre Compras;
 b) Devoluções de Vendas;
 c) Descontos Incondicionais Obridos;
 d) Descontos Condicionais Concedidos;
 e) PIS sobre Faturamento.

16. Em março de 20X9, houve a seguinte movimentação nos estoques de mercadorias para revenda da Comercial LX Ltda.:

3/3/20X9 – Compra de 300 unidades ao preço de \$ 0,25 a unidade.

5/3/20X9 – Devoluções de 250 unidades das últimas compras, tendo em vista avarias.

9/3/20X9 – Abatimento referente às últimas compras no valor de \$ 10, a fim de evitar novas devoluções.

21/3/20X9 – Venda de 200 unidades pelo valor total de \$ 125, com desconto de 20% na nota fiscal.

25/3/20X9 – Abatimentos concedidos aos clientes, referentes às últimas vendas no valor de \$ 20, a fim de evitar o recebimento de devoluções.

Considere que:

- as compras e as vendas estão sujeitas a ICMS de 20%;
- a empresa avalia seus estoques pelo método de custo médio ponderado;
- o estoque, em 28/2/20X9, era de 200 unidades, ao custo unitário de 0,15;
- nos cálculos devem ser consideradas duas casas decimais;
- o saldo da conta corrente ICMS, em 28/2/20X9, era devedor de \$ 8.

Levando-se em conta os dados acima, podemos afirmar que o Resultado com Mercadorias no mês de março de 99 foi de:

- a) \$ 26;
 - b) \$ 36;
 - c) \$ 56;
 - d) \$ 66;
 - e) \$ 76.
17. Com relação à questão anterior, o saldo da C/C ICMS no final de março de 20X9 foi de:
- a) \$ 8,50 devedor;
 - b) \$ 9,50 devedor;
 - c) \$ 9,50 credor;
 - d) \$ 8,50 credor;
 - e) \$ 8,00 credor.
18. A empresa prestadora de serviços LINDOX S/C Ltda. importou materiais ao preço de US\$ 45.000, pagando ainda frete internacional de US\$ 4.000 e seguro de US\$ 1.000. Câmbio: US\$ 1 = R\$ 2.

IMPOSTO	ALÍQUOTA
II	60%
IPI	20%
ICMS	18%

Desta forma, desprezados os centavos, o valor total desembolsado pela empresa será de:

- a) R\$ 198.000;
- b) R\$ 226.560;
- c) R\$ 234.146;
- d) R\$ 240.000;
- e) R\$ 225.000.

19. A Cia. Taurus adquiriu no mês de julho mercadorias para revenda no valor de R\$ 40.000 (quarenta mil reais), com ICMS de 18%. Dessa compra, a empresa revendeu 80% ao preço de R\$ 60.000 (sessenta mil reais), sendo a terça parte com ICMS a 15% e o restante com ICMS de 18%.

Desta forma, com base nas informações dadas, marque a opção incorreta.

- a) A Receita Operacional Bruta foi de \$ 60.000.
 - b) A Receita Operacional Líquida foi de \$ 49.800.
 - c) O CMV foi de \$ 26.240.
 - d) A C/C ICMS apresentou saldo credor de \$ 3.000, supondo que o saldo anterior era nulo.
 - e) O Resultado Operacional Bruto foi de \$ 23.000.
20. A conta “Compras”:
- a) pode ser utilizada no sistema de inventário permanente;
 - b) só pode ser utilizada no sistema inventário periódico com conta desdobrada;
 - c) é recomendável para uma empresa que utiliza o método UEPS;
 - d) é creditada no caso de devolução;
 - e) é encerrada em contrapartida com os estoques.

21. A Comercial LUMEN Ltda. registrou nos livros fiscais e comerciais a aquisição, em 05/10/X1, de 300 lustres para revenda, ao custo unitário de R\$ 100,00. O ICMS destacado na nota fiscal, de R\$ 5.400,00, foi calculado à alíquota de 18%. No livro Diário foram debitadas as contas “Compras” e “ICMS a Recuperar” e creditada a conta “Fornecedores”. Toda a mercadoria adquirida foi inventariada em 31/12/X1, o que acarretou o lançamento no Diário a débito da conta “Mercadorias” e a crédito da conta “Compras”. No dia 04/01/X2, mais um lançamento foi feito no Diário a débito da conta “Fornecedores” (R\$ 30.000), a crédito de “Mercadorias” (R\$ 24.600) e a crédito de “Receita Não Operacional” (R\$ 5.400). O Fisco Estadual constatou, posteriormente, que a nota fiscal era “fria” e o fornecedor, “fantasma”, concluindo, então, que a operação foi forjada. Em decorrência, autuou a empresa pelo crédito indevido do ICMS e enquadrou seus dirigentes como incurso em crime de sonegação fiscal. Assim, em função dos registros contábeis efetuados, o lucro líquido apurado e declarado pela empresa, em 31/12/X1, no montante de R\$ 56.000:

- a) foi reduzido em R\$ 5.400,00;
- b) foi aumentado em R\$ 5.400,00;
- c) foi reduzido em R\$ 30.000,00;
- d) foi aumentado em R\$ 30.000,00;
- e) não foi afetado.

Enunciado comum às questões 22 e 23: A Comercial Silva Ltda., que possuía no início de março 20 unidades de determinada mercadoria a \$ 4 cada, ao longo de março realizou os seguintes fatos:

02/03: Compra de 30 unidades a \$ 5,5 cada.

05/03: Devolução de 10 unidades da compra anterior.

06/03: Abatimento sobre a compra de 02/03 no valor de \$ 5, a fim de evitar novas devoluções.

21/03: Venda de 25 unidades a \$ 250.

22/03: Recebimento em devolução de 10 unidades das vendas anteriores.

23/03: Abatimento sobre as vendas de 21/03 no valor de \$ 10, a fim de evitar novas devoluções.

Informações adicionais:

- ICMS nas compras e vendas = 20%
- Sobre as compras do dia 02/03, houve pagamento de frete no valor de \$ 18 à Transportadora Rio Ltda.

22. O valor do RCM pelo Método PEPS é igual a:

- a) \$ 45;
- b) \$ 50;
- c) \$ 55;
- d) \$ 60;
- e) \$ 65.

23. Supondo que o saldo da C/C ICMS no início de março era devedor de \$ 6, ao fim de março o saldo será:

- a) devedor de \$ 2;
- b) credor de \$ 2;
- c) devedor de \$ 13;
- d) credor de \$ 13;
- e) devedor de \$ 9.

24. A Comercial Bahia S/A adquiriu um lote de mercadorias para revenda por R\$ 2.000, incidindo sobre a compra ICMS de 15% e IPI de 10%. Logo em seguida, revendeu o referido lote por R\$ 3.000, com ICMS a 15%. Supondo, respectivamente, os sistemas de inventário periódico conta desdobrada, inventário periódico conta mista e inventário permanente, marque a opção que indica os valores pelos quais a conta Mercadorias foi creditada para registrar a operação de venda:

- a) R\$ Zero, R\$ 3.000, R\$ 1.700;
- b) R\$ Zero, R\$ 3.000, R\$ 1.900;
- c) R\$ 1.900, R\$ 3.000, R\$ 2.200;
- d) R\$ 3.000, R\$ Zero, R\$ 1.900;
- e) R\$ 2.550, R\$ 3.000, R\$ 1.900.

25. Com relação à questão anterior, supondo que a empresa paga 3% de comissão sobre a Receita Bruta ao vendedor, o Resultado Operacional Bruto vale:

- a) \$ 650;
- b) \$ 560;
- c) \$ 850;
- d) \$ 760;
- e) \$ 1.010.

26. Em agosto de X0, as seguintes movimentações foram registradas na conta Mercadorias p/Revenda:

03/08/X0 – Compra de 230 unidades a \$ 5,00 cada.

07/08/X0 – Venda de 90 unidades a \$ 10,00 cada.

11/08/X0 – Abatimento obtido do fornecedor no valor de \$ 195,30, sobre a compra de 03/08/X0, a fim de evitar devolução.

16/08/X0 – Compra de 70 unidades a \$ 5,25 cada.

21/08/X0 – Devolução ao fornecedor de 40 unidades adquiridas em 16/08/X0.

28/08/X0 – Abatimento concedido ao cliente sobre a venda de 07/08/X0 no valor de \$ 90, a fim de evitar a devolução.

- Nos cálculos deverão ser consideradas duas casas decimais.
- Os estoques são avaliados a custo médio ponderado.

- O estoque em 30/07/X0 era de 70 unidades a \$ 3,70 cada, já excluído o ICMS, e o saldo da C/C ICMS era credor de \$ 390,00.
- O ICMS nas operações é de 20%.

Com base nas informações anteriores, marque a opção incorreta.

- a) O saldo da C/C ICMS no final de agosto era credor de \$ 308,50.
- b) O estoque em 21/08/X0 era de \$ 756.
- c) O CMV em agosto era de \$ 353,70.
- d) O Lucro Bruto de agosto = \$ 276,30.
- e) O Estoque em 11/08/X0 era de \$ 580.

27. (ARF/Esaf) Indique o lucro bruto sobre vendas, considerando que:

- o saldo inicial da conta Mercadorias para Revenda era de \$ 200;
 - no período foram feitas aquisições de mercadorias, sujeitas a ICMS de 20%, no montante de \$ 800;
 - o inventário, ao final do período, registrou o valor de \$ 160, já excluído o ICMS;
 - o montante das vendas foi equivalente a 200% do custo das mercadorias vendidas;
 - os impostos incidentes sobre as vendas equivaleram a 20%.
- a) \$ 1.360;
 - b) \$ 504;
 - c) \$ 408;
 - d) \$ 952;
 - e) \$ 840.

28. A Comercial Chaves Ltda. comprou à vista, para revenda, 25 ventiladores ao preço unitário de R\$ 40,00, com a incidência de ICMS a 18% e IPI a 20%. Marque a opção que indica o lançamento a ser feito no livro diário, sabendo-se que a empresa trabalha com controle permanente de estoques.

- a) D – Compras 1.020
D – C/C ICMS 180
C – Caixa 1.200
- b) D – Mercadorias 620
D – C/C ICMS 180
D – C/C IPI 200
C – Caixa 1.000
- c) D – Mercadorias 1.020
D – C/C ICMS 180
C – Caixa 1.200
- d) D – Mercadorias 820
D – C/C ICMS 180
D – C/C IPI 200
C – Caixa 1.200
- e) D – Mercadorias 820
D – C/C ICMS 180
C – Caixa 1.000

29. (Analista de Finanças e Controle/Esaf) A empresa S.A. Comércio Tributos adquiriu no mês de maio mercadorias no valor de R\$ 3.500,00 com ICMS de 17%. Nesse mês a empresa manteve 30% das mercadorias em estoque e realizou 70% através de vendas ao preço total de R\$ 6.000,00, sendo metade tributada a 17% e metade tributada a 13% de ICMS. Baseados nestas informações, conseguimos apurar que, no fim do referido mês, a empresa em questão terá:

- Resultado Operacional Bruto no valor de R\$ 5.100,00;
- Receita Líquida de Vendas no valor de R\$ 5.405,00;
- Custo da Mercadoria Vendida no valor de R\$ 3.067,00;
- ICMS a Recuperar no valor de R\$ 595,00;
- ICMS a Recolher no valor de R\$ 305,00.

30. Dados os valores seguintes, apure o valor do estoque final de mercadorias:

Estoque Inicial.....	\$ 42.000
Compras.....	\$ 87.000
Frete s/ Compras	\$ 11.000
Devoluções de Compras	\$ 7.000
Devoluções de Vendas.....	\$ 26.000
Vendas	\$ 195.000
Impostos s/ Vendas	\$ 22.000
Lucro Bruto.....	\$ 33.000

- \$ 20.000;
- \$ 19.000;
- \$ 32.000;
- \$ 31.000;
- \$ 30.000.

31. Em 14/03/X7, a Cia. Comercial Alfa adquiriu da Cia. Industrial Beta mercadorias para revenda no valor de \$ 20.000, sendo o ICMS 18% e o IPI 20%. Sabendo-se que a Cia. Comercial Alfa trabalha com controle permanente de estoques, então o lançamento no Diário de Alfa será:

a) D – Compras	16.400	
D – ICMS a Recuperar	3.600	
D – IPI a Recuperar	4.000	
C – Fornecedores		24.000
b) D – Compras	20.400	
D – ICMS a Recuperar	3.600	
C – Fornecedores		24.000
c) D – Mercadorias	20.400	
D – ICMS a Recuperar	3.600	
C – Fornecedores		24.000
d) D – Mercadorias	16.400	
D – ICMS a Recuperar	3.600	
D – IPI a Recuperar	4.000	
C – Fornecedores		24.000
e) D – Mercadorias	24.000	
D – ICMS a Recuperar	3.600	
C – Fornecedores		27.600

32. A fim de retificar erros cometidos na escrituração da Empresa Comercial Bandeirantes Ltda., foram feitos os seguintes lançamentos (apenas contas e valores):

D – Vendas	94.000
C – Clientes	94.000
D – Mercadorias	41.000
C – CMV	41.000
D – ICMS a Recolher	12.000
C – ICMS s/Vendas	12.000
D – Comissões a Pagar	5.000
C – Comissões s/Vendas	5.000
D – Lucros Acumulados	7.000
C – Despesas de Aluguéis	7.000
D – Aluguéis Ativos	8.000
C – Cx	8.000

Assim, após os lançamentos anteriores, podemos afirmar:

- a) A receita líquida diminuiu de 94.000.
 b) O lucro bruto reduziu de 36.000.
 c) O capital circulante líquido aumentou de 44.000.
 d) O lucro operacional diminuiu de 32.000.
 e) A situação líquida patrimonial reduziu de 44.000.
33. (BNDES/Cesgranrio) Uma empresa comercial avalia os seus estoques, com base no modelo PEPS. O resultado contábil das operações da empresa referente a um dado período, apurado segundo esse modelo, quando comparado àquele que seria apurado mediante a utilização do Custo Médio como critério de avaliação:
- a) estará sempre superestimado;
 b) estará sempre subestimado;
 c) estará superestimado, se os custos de reposição dos estoques exibirem uma tendência decrescente;
 d) estará subestimado, se os custos de reposição dos estoques exibirem uma tendência decrescente;
 e) não estará superestimado nem subestimado.

34. (Analista de Finanças e Controle/Esaf) Considere os seguintes dados:

Saldos em 31/08/1997:

Ativo Circulante	200
Ativo Permanente	500
Ativo Realizável a L.P.	300
Passivo Circulante	300
Patrimônio Líquido	700

Fatos ocorridos em setembro de 1997:

Compra de mercadorias a prazo	400
Compra de mercadorias à vista	100
Pagamento de despesas operacionais	150
Pagamento de duplicatas	250
Recebimento de duplicatas	200
Vendas a prazo	2.000

Vendas à vista 1.000

Sabendo-se que:

Estoque de mercadorias (31/08/1997) 100

Estoque de mercadorias (30/09/1997) 50

ICMS sobre compras e vendas 20%

Podemos afirmar que, no balanço de 30/09/1997, o:

- CMV foi de 550;
- passivo circulante aumentou de 450;
- passivo circulante reduziu de 650;
- lucro operacional foi de 1.800;
- lucro operacional foi de 1.950.

35. Se o valor das compras é maior que o do CMV, pode-se afirmar que:

- o valor do estoque final é menor que o valor do estoque inicial;
- o valor das compras é menor que o valor das Mercadorias Disponíveis para venda;
- não há estoque final;
- o estoque inicial é menor que o valor das compras;
- o valor do estoque final é maior que o valor do estoque inicial.

36. (Analista de Finanças e Controle/Esaf) Considere os seguintes dados:

Compras do período (valor da fatura) 200

Custo das mercadorias vendidas 80

Despesas operacionais 60

Devolução de compras 20

Devolução de vendas 50

Lucro na alienação de bens do ativo imobilizado 30

Mercadorias (estoque inicial) 50

Receita de vendas de mercadorias 500

Sabendo-se que:

- as compras e as vendas estão sujeitas a impostos de 20%;
- as bases de cálculo da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda são negativas.

Indique a opção que contém, respectivamente, os valores relativos ao saldo final da conta Mercadorias para Revenda e do Resultado do Exercício:

- 170 e 340.
- 150 e 290.
- 150 e 220.
- 130 e 390.
- 114 e 250.

37. (Fiscal de Rendas – SP/Vunesp) Considere que a Cia. Domiraci tem os seguintes dados para avaliação do seu estoque:

1/1 Estoque: 10 unidades a \$ 10 cada

2/1 Compra: 10 unidades a \$ 15 cada

3/1 Venda: 5 unidades a \$ 20 cada

4/1 Venda: 10 unidades a \$ 25 cada

5/1 Compra: 15 unidades a \$ 18 cada

6/1 Venda: 5 unidades a \$ 22 cada

Considerando a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas pelo método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai), num regime permanente, tem-se o valor do estoque final de:

- a) \$ 230; d) \$ 249,37;
b) \$ 250; e) \$ 290.
c) \$ 270;

38. (Analista de Finanças e Controle/Esaf) No balancete de 30/09/1997, encontramos os seguintes dados:

Ativo Permanente	250
Bancos	70
Caixa	20
Capital	200
Custo de Bens do Ativo Imob. Vendidos	10
Despesas Comerciais	50
Despesas Financeiras	30
Despesas Gerais	100
Duplicatas a Receber	300
Fornecedores	250
Impostos a Pagar	85
Impostos s/Vendas	160
Lucros Acumulados	170
Mercadorias p/Revenda	240
Receita de Venda (Ativo Imobilizado)	25
Vendas	800

Sabendo-se que:

- as compras, sujeitas a ICMS de 20%, somaram 375;
- as vendas estão sujeitas a ICMS de 20%;
- o estoque final de mercadorias para revenda foi de 100, já excluído o ICMS de 20%, podemos afirmar que o Lucro Operacional foi de:

- a) (40); d) 120;
b) 20; e) 195.
c) 35;

39. Com relação à questão anterior, supondo que o balancete não está sujeito a ajustes, que as bases de cálculo da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda foram negativas e que não há participações estatutárias sobre o lucro, o Lucro Líquido foi de:

- a) 35; d) 20;
b) 45; e) 25.
c) 46;

40. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Em um dado período, os registros da “Comercial Brasileira Ltda.” assinalam vendas a crédito de Cr\$ 50,00, ao custo de Cr\$ 30,00.

- as compras sujeitas a ICMS de 20%, de Cr\$ 60,00, foram feitas à vista;
- a empresa adota controle permanente de estoques e, no período, não se registraram perdas;
- os impostos incidentes sobre vendas foram de 20%;
- as vendas à vista somaram Cr\$ 100,00, ao custo de Cr\$ 60,00;
- os estoques iniciais de mercadorias eram de Cr\$ 70,00.

Dois lançamentos que se relacionam com as vendas das mercadorias, apresentados de forma unificada e simplificada (para maior facilidade), são:

- a) *pela aquisição das mercadorias:*

Mercadorias	
a Caixa	60,00
<i>pela venda e apropriação dos custos das mercadorias vendidas:</i>	
Diversos	
a Mercadorias	
Caixa	100,00
Duplicatas a Receber	50,00
Custo das Mercadorias Vendidas	<u>90,00</u>
	240,00

- b) *pela venda das mercadorias:*

Diversos	
a Mercadorias para Revenda	
Caixa	100,00
Duplicatas a Receber	<u>50,00</u>
	150,00
<i>pela apropriação dos custos das mercadorias vendidas:</i>	
Custo das Mercadorias Vendidas	
a Mercadorias para Revenda	90,00

- c) *pelo registro das aquisições de mercadorias:*

Mercadorias	
a Caixa	60,00
<i>pela apropriação dos custos das mercadorias vendidas:</i>	
Custo das Mercadorias Vendidas	
a Mercadorias	72,00

- d) *pela venda das mercadorias*

Caixa	
a Diversos	
a Mercadorias	80,00
a ICMS a Pagar	<u>20,00</u>
	100,00
<i>pela apropriação dos custos das mercadorias vendidas:</i>	
Custo das Mercadorias Vendidas	
a Mercadorias	90,00

- c) *pela apropriação dos custos das mercadorias vendidas*

Custo das Mercadorias Vendidas

a Mercadorias 90,00

pela venda das mercadorias:

Diversos

a Vendas

Caixa 100,00

Duplicatas a Receber 50,00

150,00

41. (Técnico da Receita Federal/Esaf) No balancete levantado para a apuração de resultados do exercício registraram-se os seguintes saldos:

Compras R\$ 1.200.000

Mercadorias R\$ 360.000

Receitas de Vendas R\$ 2.600.000

Sabendo-se que o estoque existente, no momento, alcançava o valor de R\$ 480.000, pode-se afirmar que:

- a) o lucro bruto de vendas do período foi de R\$ 1.080.000;
 b) no período, registrou-se um prejuízo de R\$ 1.080.000;
 c) o custo das mercadorias vendidas foi de R\$ 1.200.000;
 d) o custo das mercadorias vendidas foi de R\$ 1.400.000;
 e) o saldo da conta Mercadorias, no balanço de encerramento do exercício social, é de R\$ 480.000.

42. (Analista de Finanças e Controle/Esaf) Mediante contagem física, foram apuradas na loja de departamentos "Marielena S/A", entre uma infinidade de mercadorias para revenda, as seguintes existências:

Departamento de Caça e Pesca (Balanço de 31/12/X0)

<u>Mercadoria</u>	<u>Quantidade</u>	<u>Preço de Venda</u>	<u>% de lucro</u>
A	1.800	\$ 560	40
B	1.200	\$ 700	40

Departamento de Material Esportivo (Balanço de 31/12/X0)

<u>Mercadoria</u>	<u>Quantidade</u>	<u>Preço de Venda</u>	<u>% de lucro</u>
W	800	\$ 300	50
Y	700	\$ 450	50

Obs.: As mercadorias A, B, W e Y eram, nos anos calendários de 19X0 e 19X1, isentas do ICMS em todas as operações.

O montante do inventário final dessas mercadorias (Balanço de 31/12/X0), com base no critério de avaliação para lojas de departamentos em que o preço de venda é formado pelo custo de aquisição acrescido da margem de lucro, foi de:

- a) \$ 1.690.000;
 b) \$ 2.403.000;
 c) \$ 1.441.800;
 d) \$ 1.386.000;
 e) \$ 1.321.650.

43. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Ao encerrar o exercício social, a Cia. Comércio e Comércio constatou as seguintes apurações:

1 – Receitas Brutas de Vendas do período: R\$ 12.000,00

2 – Impostos faturados sobre vendas (ICMS): 17%

3 – Resultado Operacional Bruto: 30% do total das vendas

4 – Estoque inicial de mercadorias: R\$ 1.160,00

5 – Valor das compras de mercadorias efetuadas no exercício (líquido de impostos): R\$ 8.000,00

Com essas informações, podemos afirmar que o estoque de mercadorias, apurado em inventário, no final do exercício, corresponde, em relação às compras, a:

- a) 35,0%;
- b) 50,0%;
- c) 24,5%;
- d) 9,5%;
- e) 35,5%.

44. Ao encerrar determinado período, na apuração contábil do CMV, a empresa realizou, de forma simplificada, um único lançamento:

CMV

a Diversos

a Compras 12.800

a Mercadorias 4.200 17.000

Assim, pode-se afirmar que:

- a) o valor do estoque inicial de Mercadorias é maior que o valor do estoque final;
- b) o valor do estoque inicial de Mercadorias é igual ao valor do estoque final;
- c) o valor do estoque final de Mercadorias é maior que o valor do estoque inicial;
- d) o registro não contém elementos suficientes para se saber se o estoque inicial é maior, igual ou menor que o estoque final de Mercadorias;
- e) o valor do estoque final de Mercadorias é menor que o valor do estoque inicial, porque o Custo de Mercadorias Vendidas é menor que o valor das Compras.

45. (Auditor da Receita Federal/Esaf) O recebimento em devolução, no próprio exercício da venda, de mercadorias vendidas a prazo deve ser assim registrado na escrituração da empresa comercial que as recebeu de volta e que adota o sistema de inventário periódico e que não utiliza a conta Mercadorias como conta mista (Nota: mercadorias tributadas pelo ICMS):

a) Devolução de Vendas

a Clientes

b) Devolução de Vendas/Contas correntes – ICMS

a Clientes

c) Devolução de Vendas

a Clientes

Contas correntes – ICMS

a ICMS s/Vendas

d) Clientes

a Devolução de Vendas

a Contas correntes – ICMS

e) Devolução de Vendas

a Clientes

ICMS s/Vendas

a Contas correntes – ICMS

46. (Auditor da Receita Federal/Esaf)

Devolução de Vendas

a Diversos

a Duplicatas a Receber 100.000

a Descontos Incondicionais 25.000

125.000

C/C ICMS

a ICMS s/Vendas 15.000

Mercadorias

a Custos de Mercadorias Vendidas 60.000

Comissões a Pagar

a Despesas c/Comissões s/Venda 8.000

Pela devolução, dentro do próprio exercício social, da venda de mercadorias entregues em desacordo com o pedido do cliente, a Comercial Messias S.A. efetuou os registros contábeis acima.

Em decorrência, é correto afirmar que o Lucro Bruto da empresa foi alterado em:

a) 17.000;

b) 25.000;

c) 33.000;

d) 77.000;

e) 85.000.

47. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Ao contabilizar a devolução de 100 unidades de um lote de 1.000 camisas adquiridas de um fornecedor local, para revenda, a Cia. Comercial Camiseiro do Norte fez, em 23/08/1989, um crédito de \$ 300,00 na conta "ICMS a Recolher".

Tendo sido de 10% a alíquota do ICMS incidente na aquisição, o valor do débito inicial feito na conta "Compras", com utilização de partida de 3ª fórmula, montou em:

a) \$ 30.000;

d) \$ 2.700;

b) \$ 27.000;

e) \$ 3.000.

c) \$ 27.300;

48. (Auditor da Receita Federal/Esaf) A Cia. Comercial Sagitário adquiriu para revenda, em 8/11/1988, em primeira negociação, 20 (vinte) máquinas de calcular Atlas, sendo: Preço unitário: \$ 100,00

Condições de pagamento: 50% em 8/12/1988 e o restante em 9/01/1989

Alíquota do ICMS: 10% (dez por cento)

No período entre a data do recebimento da referida mercadoria e 31/12/1988 fez as seguintes operações:

- vendeu 10 (dez) unidades ao preço unitário de \$ 120,00;
- devolveu 2 (duas) unidades em 31/12/1988, por defeito de fabricação, sendo a nota de débito correspondente acatada pelo fornecedor em 20/12/1988;
- pagou no vencimento, sem qualquer abatimento, a primeira duplicata (50% do valor da compra);
- transferiu para uso próprio em 31/12/1988, Departamento de Contabilidade, uma unidade.

Em decorrência, o valor do estoque final dessa mercadoria, no Balanço Patrimonial de 31/12/1988, importou em:

- a) \$ 600,00;
- b) \$ 720,00;
- c) \$ 810,00;
- d) \$ 700,00;
- e) \$ 630,00.

49. (Auditor da Receita Federal/Esaf) No mês de outubro, a firma Omar Telo de Barros realizou a seguinte movimentação de compras e vendas da única mercadoria com que trabalha e que é isenta de ICMS:

- Estoque em 1/10: 2.200 unidades ao custo unitário de \$ 0,50.
- Vendas em 5/10: 1.000 unidades ao preço unitário de \$ 0,95.
- Compras em 10/10: 2.000 unidades ao custo unitário de \$ 0,90.
- Vendas em 30/10: 1.400 unidades ao preço unitário de \$ 0,95.

Com estas operações, a empresa apresentará na Contabilidade um estoque final de mercadorias e um lucro operacional bruto, respectivamente, de:

- a) \$ 900,00 e \$ 280,00, se adotar o critério de avaliação UEPS;
- b) \$ 900,00 e \$ 280,00, se adotar o critério de avaliação PEPS;
- c) \$ 1.242,00 e \$ 622,00, se adotar o critério de avaliação Preço Médio;
- d) \$ 1.620,00 e \$ 1.000,00, se adotar o critério de avaliação UEPS;
- e) \$ 1.620,00 e \$ 1.000,00, se adotar o critério de avaliação PEPS.

50. (Auditor da Receita Federal/Esaf) A empresa Comercial Santa Rita Ltda. registrou nos livros fiscais e comerciais a aquisição, em 28/09/1988, de 500 radiolas, ao preço unitário de \$ 100. O ICMS destacado na nota fiscal, \$ 6.000, foi calculado à alíquota de 12%.

No livro Diário foram debitadas as contas Compras (\$ 44.000) e ICMS a Recuperar (\$ 6.000) e creditada a conta Fornecedores (\$ 50.000).

Toda a mercadoria adquirida foi inventariada em 31/12/1988, o que acarretou o lançamento contábil (Diário) a débito de estoques de mercadorias e a crédito da conta Compras.

No dia 03/01/1989 mais um lançamento foi feito no Diário a débito da conta Fornecedores (\$ 50.000) e a crédito da conta estoques de mercadorias (\$ 44.000) e Receita Não Operacional (\$ 6.000).

O Fisco Estadual constatou, posteriormente, que a nota fiscal era “fria” e o fornecedor, fantasma, ou seja, a operação tinha sido forjada. Em decorrência, autuou a empresa pelo crédito indevido do ICMS e enquadrou seus dirigentes como incurso em crime de sonegação fiscal.

Em função dos registros contábeis, o lucro líquido apurado e declarado pela Comercial Santa Rita Ltda., em 31/12/1988, no montante de \$ 100.000:

- a) não foi afetado;
- b) foi reduzido em \$ 60.000;
- c) foi aumentado em \$ 60.000;
- d) foi reduzido em \$ 50.000;
- e) foi reduzido em \$ 44.000.

51. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Considere os dados abaixo de uma empresa comercial varejista:

Vendas – 4.000 unidades a \$ 15,00 cada	\$ 60.000
ICMS – 18% s/vendas	\$ 10.800
Compras – 3.600 unidades a \$ 10,00 cada	\$ 36.000
ICMS s/compras – 18%	\$ 6.480
IPI s/Compras – 4%	\$ 1.440
Frete e seguros s/compras	\$ 2.240
Estoque inicial – 800 unidades a \$ 8,00	\$ 6.400
Lucro Bruto	\$ 13.200

O valor do estoque final é de:

- a) \$ 3.018,18;
 b) \$ 3.265,45;
 c) \$ 3.600,00;
 d) \$ 3.854,54;
 e) \$ 4.058,18.
52. (Analista de Finanças e Controle/Esaf) Observando a relação de contas abaixo, verificamos que contém todas as contas e saldos respectivos que importam ao resultado do exercício na empresa Comércio Comercial Ltda.

Contas	Saldos
Aluguéis Passivos	300,00
Cofins	400,00
Compras do Período	9.000,00
Despesas Financeiras	160,00
Despesas Gerais	180,00
Devolução de Vendas	200,00
Encargos de Previdência	200,00
FGTS	260,00
Ganhos de Capital	700,00
ICMS sobre Compras	1.200,00
ICMS sobre Vendas	1.700,00
Mercadorias	2.000,00
PIS sobre Faturamento	100,00
Provisão para Imposto de Renda	600,00
Receita Bruta de Vendas	10.000,00
Receitas de Aplicação Financeira	400,00
Salários e Ordenados	400,00

Ao elaborarmos a demonstração de resultado do exercício, considerando a existência de um estoque final de mercadorias no valor de R\$ 5.000, com certeza vamos constatar que a receita líquida e o lucro bruto desta empresa alcançaram, respectivamente, os valores de:

- a) R\$ 7.600,00 e R\$ 2.600,00;
 b) R\$ 7.600,00 e R\$ 2.800,00;
 c) R\$ 8.100,00 e R\$ 2.500,00;
 d) R\$ 8.100,00 e R\$ 2.800,00;
 e) R\$ 8.800,00 e R\$ 2.800,00.

53. (BNDES/Cesgranrio) Em consequência de superavaliação do estoque final de mercadorias, depreende-se que:
- a) o lucro líquido do período fica subavaliado;
 - b) o inventário inicial foi superavaliado;
 - c) o CMV foi superavaliado;
 - d) o inventário inicial era nulo;
 - e) o lucro líquido do período fica superavaliado.
54. Seja a relação: Descontos Condicionais Concedidos, Fretes sobre Vendas, IPI Faturado, Devoluções de Vendas (referentes ao exercício social anterior), Devoluções de Vendas (exercício atual) e Abatimentos sobre Vendas.
O número de contas itens que não representam deduções da Receita Bruta é de:
- a) zero;
 - b) 1;
 - c) 2;
 - d) 3;
 - e) 4.
55. (Petrobras/Cesgranrio) As deduções da receita bruta, que resultam na receita líquida na demonstração do resultado do exercício, compõem-se das seguintes contas:
- a) vendas canceladas e IPI sobre faturamento;
 - b) vendas canceladas e devoluções, abatimentos e impostos incidentes s/vendas;
 - c) vendas canceladas e devoluções e impostos incidentes sobre vendas;
 - d) vendas canceladas, descontos condicionais e impostos incidentes sobre vendas;
 - e) abatimentos, descontos incondicionais e impostos incidentes sobre vendas.
56. (Fiscal de Tributos Estaduais/UFSC) Suponha uma empresa comercial situada em um país onde os preços das mercadorias que adquire para revender sempre decrescem a cada nova compra que ela efetua. Suponha que, ao longo de determinado período, tal empresa efetuou diversas compras e diversas vendas, intercaladamente. Tendo em vista o cenário descrito, pode-se afirmar que:
- a) se a empresa adotar o método PEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, menor e maior do que se adotar o método UEPS.
 - b) se a empresa adotar o método PEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, maior e menor do que se adotar o método UEPS.
 - c) se a empresa adotar o método UEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, menor e maior do que se adotar o método PEPS.
 - d) se a empresa adotar o método PEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, maior e igual do que se adotar o método UEPS.
 - e) se a empresa adotar o método UEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, maior e igual do que se adotar o método PEPS.

57. (Analista de Comércio Exterior/Esaf) A Empresariado S/A tem atividade exclusivamente comercial. No mês de maio realizou uma compra de bens para revender, desembolsando a quantia de R\$ 4.800,00, sendo R\$ 4.000,00 referente ao preço, com ICMS incluso, e R\$ 800,00 referente ao IPI adicionado ao preço. No fim do mês a mesma empresa vendeu, a prazo, um quarto das mercadorias compradas logrando um faturamento total de R\$ 2.000,00.

No mês considerado vigora a seguinte tabela de impostos e contribuições:

IPI = 20%; ICMS = 17%; ISS = 12%; Cofins = 2%; PIS = 0,5%

Na operação realizada, essa empresa conseguiu auferir um lucro bruto de:

- a) R\$ 970,00;
- b) R\$ 680,00;
- c) R\$ 630,00;
- d) R\$ 590,00;
- e) R\$ 580,00.

58. (Analista de Comércio Exterior/Esaf) Observe os seguintes itens de resultado da firma Específica S/A:

Receita Bruta de Vendas	R\$ 2.500,00
Vendas Canceladas no exercício anterior	R\$ 50,00
PIS sobre o Faturamento	R\$ 19,00
Descontos Financeiros Concedidos	R\$ 50,00
Comissões sobre Vendas	R\$ 125,00
Cofins s/Vendas	R\$ 12,50
IPI s/Faturamento	R\$ 250,00
Devoluções de Vendas	R\$ 250,00
Contas Correntes – ICMS	R\$ 425,00
Custo das Mercadorias Vendidas	R\$ 750,00
Fretes sobre Vendas	R\$ 100,00
ICMS sobre Vendas	R\$ 382,50

Com base na relação dada acima, assinale a opção que contém a Receita Líquida de Vendas:

- a) R\$ 1.536,00;
- b) R\$ 1.641,00;
- c) R\$ 1.786,00;
- d) R\$ 1.836,00;
- e) R\$ 1.986,00.

59. (Analista de Comércio Exterior/Esaf) A Industrial & Cia. emitiu a seguinte nota fiscal de venda a prazo de um lote de produtos:

200 marretas de bater pneus, tamanho médio, a R\$ 8,00 cada	R\$ 1.600,00
Despesa com o transporte e seguro do produto até a loja do comprador	R\$ 50,00
Imposto sobre Produtos Industrializados	R\$ 165,00
Total da nota fiscal	R\$ 1.815,00
ICMS (já incluso no preço)	R\$ 245,00

O comprador dessa mercadoria, a empresa Comercial Ltda., adota o sistema de inventário permanente e mandou fazer a contabilização dessa partida de compra através do seguinte lançamento contábil, que está correto:

- a) Estoque de Mercadorias
a Fornecedores 1.815,00
- b) Diversos
a Fornecedores
Estoque de Mercadorias 1.355,00
Contas Correntes – ICMS 245,00
Contas Correntes – IPI 165,00
Despesa de Frete 50,00 1.815,00
- c) Diversos
a Fornecedores
Estoque de Mercadorias 1.570,00
Contas Correntes – ICMS 245,00 1.815,00
- d) Diversos
a Fornecedores
Estoque de Mercadorias 1.405,00
Contas Correntes – ICMS 245,00
Contas Correntes – IPI 165,00 1.815,00
- e) Diversos
a Fornecedores
Compra de Mercadorias 1.570,00
Contas Correntes – ICMS 245,00 1.815,00

60. A respeito do PIS/Pasep e da Cofins, marque a alternativa cuja afirmação está correta.

- a) No sistema não cumulativo, as alíquotas gerais incidentes sobre faturamento são de 0,65% e de 3%, respectivamente, para o PIS/Pasep e para a Cofins.
- b) Nem toda pessoa jurídica tributada com base no Simples, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado está submetida à incidência sobre o faturamento do PIS/Pasep e da Cofins no sistema cumulativo.
- c) Numa indústria, o conceito contábil de faturamento é o mesmo que o jurídico, ou seja, é o somatório da receita bruta com o IPI. Dessa forma, o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre o referido faturamento.
- d) Toda pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real está sujeita à incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento.
- e) Se uma empresa comercial atacadista adquire de uma indústria mercadorias para revenda no valor de R\$ 10.000,00, com ICMS de 12%, IPI de 20%, PIS de 1,65% e Cofins de 7,6%, se essa empresa é tributada pelo regime não cumulativo do PIS e da Cofins, então o valor que vai para o estoque é de R\$ 9.690,00.

61. (Petrobras – Contador Pleno/Fundação Cesgranrio) O Supermercado Capixaba é uma empresa que fez a opção, em 2005, pelo Lucro Presumido. Em janeiro, adquiriu R\$ 200.000,00 em mercadorias, além de ter R\$ 100.000,00 de estoque inicial. A receita de venda de mercadorias montou R\$ 400.000,00, com o supermercado obtendo, ainda, receitas financeiras no valor de R\$ 10.000,00. Sabendo-se que a alíquota da Cofins é de 7,6% para o método não cumulativo e de 3% para o método cumulativo, a Cofins devida pelo Supermercado Capixaba, em reais, referente ao mês de janeiro de 2005, será de:
- a) 7.600,00;
 - b) 8.360,00;
 - c) 12.000,00;
 - d) 12.300,00;
 - e) 14.950,00.
62. (IRB – Analista/Esaf) A firma Lojas Entrepostos S/A, operando mercadorias isentas de tributação, inclusive quanto a PIS e Cofins, apresentou o seguinte movimento de estoques, o qual numeramos para indicar a ordem cronológica:
- 1 – compra de 15 unidades, por R\$ 1.500,00;
 - 2 – compra de 30 unidades, por R\$ 4.000,00;
 - 3 – venda de 48 unidades, por R\$ 9.600,00;
 - 4 – compra de 60 unidades, por R\$ 9.600,00;
 - 5 – venda de 67 unidades, por R\$ 13.500,00.
- Observação: O estoque inicial do período era de 18 unidades, avaliado em R\$ 1.620,00. De acordo com essas informações, podemos mensurar que o estoque final foi de apenas 8 unidades, ao custo unitário de:
- a) R\$ 160,00, se a avaliação for feita pelo critério Ueps;
 - b) R\$ 150,00, se a avaliação for feita pelo critério Peps;
 - c) R\$ 125,00, se a avaliação for feita pelo critério Preço Médio;
 - d) R\$ 90,00, se a avaliação for feita pelo critério Ueps;
 - e) R\$ 90,00, se a avaliação for feita pelo critério Peps.
63. (Susep – Agente Executivo/Esaf) A firma Agrária Agronegócios Ltda. utiliza a conta Mercadorias na modalidade de conta mista, sendo debitada pelo valor das compras e creditada pelo valor das vendas.
- Se, no fim do período, a conta Mercadorias, que representa o item “geagá”, inteiramente isento de tributação, apresentar saldo contábil credor, no valor de R\$ 5.000,00, e o inventário físico final for avaliado em R\$ 2.000,00, pode-se dizer que as operações com esse item ocasionaram:
- a) prejuízo de R\$ 2.000,00;
 - b) prejuízo de R\$ 3.000,00;
 - c) lucro de R\$ 3.000,00;
 - d) lucro de R\$ 5.000,00;
 - e) lucro de R\$ 7.000,00.

64. (Susep – Agente Executivo/Esaf) A Mercadoria a Varejo Ltda. escolheu o item “zez” de seu estoque para demonstração e assim apresentou seu movimento semanal:

- existências anteriores: 20 unidades, ao custo unitário de R\$ 15,00;
- primeiras compras: 100 unidades, a R\$ 16,00 cada uma;
- primeiras vendas: 80 unidades, ao preço unitário de R\$ 20,00;
- últimas compras: 60 unidades, pelo valor total de R\$ 1.020,00;
- últimas vendas: 60 unidades, pelo valor total de R\$ 1.260,00.

Organizando uma ficha de controle de estoques para esse item de Mercadorias, cuja movimentação ocorreu com isenção de qualquer tributação, a empresa vai apurar um estoque final de:

- a) 40 unidades, ao custo unitário de R\$ 15,00, se avaliadas pelo critério Ueps;
 - b) 40 unidades, ao custo unitário de R\$ 16,00, se avaliadas pelo critério Preço Médio;
 - c) 40 unidades, ao custo unitário de R\$ 16,22, se avaliadas pelo critério Preço Médio;
 - d) 40 unidades, ao custo unitário de R\$ 17,00, se avaliadas pelo critério Peps;
 - e) 40 unidades, 20 ao custo unitário de R\$ 15,00 e 20 ao custo unitário de R\$ 16,00, se avaliadas pelo critério Peps.
65. (Auditor Fiscal da Receita Estadual – MG/Esaf) Ao efetuar, diretamente da fábrica, uma compra, a prazo, de 200 latas de tinta, de 18 litros cada uma, ao preço unitário de R\$ 35,00, sofrendo incidência de IPI a 8% e ICMS a 12%, destinando essa tinta para revender ao preço de R\$ 54,00 cada unidade, a empresa deverá lançar a débito da conta Estoques de Mercadorias o valor de:
- a) R\$ 7.560,00;
 - b) R\$ 7.000,00;
 - c) R\$ 6.720,00;
 - d) R\$ 6.652,00;
 - e) R\$ 6.160,00.
66. (Auditor Fiscal da Receita Estadual – MG/Esaf) O balancete de verificação da empresa Firma Livre Libery, levantado em 31 de dezembro, antes do ajuste de ICMS sobre compras e vendas, compunha-se das seguintes contas:

Bancos Conta Movimento	R\$ 49.000,00
Caixa	R\$ 35.000,00
Capital Social	R\$ 20.000,00
Compras de Mercadorias	R\$ 120.000,00
Cofins	R\$ 190,00
Fornecedores	R\$ 40.000,00
Impostos e Taxas	R\$ 2.300,00
Juros Ativos	R\$ 1.100,00
Mercadorias	R\$ 45.000,00
Móveis e Utensílios	R\$ 60.000,00
PIS sobre Faturamento	R\$ 210,00
Prêmio de Seguros	R\$ 3.600,00
Reserva Legal	R\$ 1.000,00
Salários e Encargos	R\$ 8.000,00
Salários e Encargos a Pagar	R\$ 1.200,00
Vendas de Mercadorias	R\$ 300.000,00
Veículos	R\$ 40.000,00

O ICMS incidente sobre as vendas alcançou o valor de R\$ 51.000,00.

Examinando-se o balancete anterior e considerando-se que o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços incide sobre as compras à mesma alíquota incidente sobre as vendas, e que a empresa tem estoque atual de mercadorias no valor de R\$ 2.000,00, pode-se afirmar que essa empresa tem ICMS a Recolher no valor de:

- a) R\$ 51.000,00;
- b) R\$ 30.600,00;
- c) R\$ 30.260,00;
- d) R\$ 22.950,00;
- e) R\$ 20.400,00.

67. (Auditor Fiscal da Receita Estadual – MG/Esaf) No início do mês de maio, o estoque de mercadorias estava avaliado ao custo unitário de R\$ 15,00 e constava de 80 unidades. Durante o mês, ocorreram duas compras: uma, no dia três, de 120 unidades por R\$ 2.400,00; e outra, no dia 10, de 160 unidades por R\$ 4.000,00. A única venda do mês aconteceu no dia 8 e foi feita a prazo, por R\$ 6.000,00. O inventário físico final acusa a existência de 200 unidades.

Considerando que as compras e vendas são tributadas com ICMS de 20% e que os estoques são avaliados pelo critério técnico-matemático do Custo Médio, podemos afirmar que o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), no aludido mês de maio, alcançou o valor de:

- a) R\$ 2.304,00;
- b) R\$ 2.496,00;
- c) R\$ 2.702,40;
- d) R\$ 2.808,00;
- e) R\$ 2.880,00.

68. (Simulado – Ed Luiz) A comercial Lua Luar S/A, a qual é tributada pelo lucro real trimestral, forneceu as seguintes informações relativas a seu movimento de negócios, durante o mês de julho:

- o ICMS é apurado e ajustado mensalmente;
- o ICMS é incidente à alíquota de 18%;
- o PIS-Faturamento é calculado à alíquota de 1,65%;
- a Cofins é calculada à alíquota de 7,6%;
- os inventários físico e financeiro são realizados mensalmente;
- a conta Mercadorias tinha saldo de R\$ 120.000,00 em 30 de junho;
- as compras do período foram de R\$ 400.000,00;
- as vendas do período foram de R\$ 600.000,00;
- o estoque de mercadorias em 31 de julho era de R\$ 210.000,00;
- houve R\$ 30.000,00 de abatimentos de vendas;
- as devoluções das vendas no mês de julho efetuadas no mesmo mês foram de R\$ 80.000,00;
- em todas as vendas, foram concedidos, em nota fiscal, desconto de 10%;
- no referido período, foram anuladas compras de R\$ 40.000,00.

Considerando todas as informações acima, e apenas elas, pode-se dizer que essa empresa obteve lucro operacional bruto no valor de:

- a) R\$ 138.570,00;
- b) R\$ 146.745,00;
- c) R\$ 141.345,00;
- d) R\$ 132.750,00;
- e) R\$ 140.925,00.

69. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Para manter a margem de lucro bruto de 10% sobre as vendas, a empresa Méritus e Pretéritus Limitada, cujo custo é composto de CMV de R\$ 146.000,00 e ICMS sobre Vendas de 17%, terá de obter receitas brutas de vendas no montante de:

- a) R\$ 182.500,00;
- b) R\$ 185.420,00;
- c) R\$ 187.902,00;
- d) R\$ 193.492,00;
- e) R\$ 200.000,00.

(Petrobras – Contador Júnior/Cesgranrio) As questões 70 e 71 deverão ser respondidas com base no enunciado abaixo, tendo a tributação sido feita com a opção pela tributação monofásica.

A Refinaria Duque de Caxias (Reduc) refinou petróleo importado e comercializou 1 milhão de litros de gasolina destinados a veículos automotivos para a Petrobras Distribuidora, que os repassou para a Distribuidora Gama. Esta, por sua vez, os revendeu para a rede de postos e estes, finalmente, comercializaram para o consumidor final, tudo dentro dos limites do Estado do Rio de Janeiro, formando a seguinte rede de distribuição e respectivos valores de comercialização, entre o refino e o consumo da gasolina, pelos consumidores finais:

Rede de distribuição	Litros	Preço/litro (em reais)	Valor total (em reais)
Refinaria Duque de Caxias	1.000.000	2,2000	2.200.000,00
Petrobras Distribuidora	1.000.000	2,3330	2.333.000,00
Distribuidora Gama	1.000.000	2,4780	2.478.000,00
Rede de postos	1.000.000	2,6240	2.624.000,00
Consumidor final	1.000.000	2,7890	2.789.000,00

Informação adicional:

Alíquotas de Cofins e PIS, incidente sobre os derivados de petróleo, a partir de maio de 2004:

	COFINS	PIS
Gasolina e suas correntes, exceto a gasolina de avião	23,440%	5,080%

70. O valor total suportado pelos consumidores finais da gasolina, a título de Cofins, em reais, é de:

- a) 515.680,00;
- b) 546.855,00;
- c) 580.843,20;
- d) 615.065,60;
- e) 653.471,60.

71. O valor total suportado pelos consumidores finais da gasolina, a título de PIS, em reais, é de:

- a) 171.681,20; d) 118.516,40;
b) 133.299,20; e) 111.760,00.
c) 125.882,40;

(Auditor-Fiscal Tributário Municipal – SP/Fundação Carlos Chagas) Instruções: Utilize as informações a seguir, para responder às questões de números 72 e 73.

A Cia. Flor do Charco adquiriu à vista um lote de mercadorias, revendendo, em seguida, metade do mesmo, por R\$ 280.000,00. A companhia está sujeita, nas suas operações de compra e venda, à incidência do ICMS à alíquota de 18% e à do PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, com alíquotas, respectivamente, de 1,65% e 7,6%. O lucro bruto auferido pela sociedade nessas transações foi de R\$ 58.200,00.

72. O custo das mercadorias vendidas na mencionada operação de venda foi igual a, em R\$:

- a) 143.400,00; d) 171.400,00;
b) 145.500,00; e) 200.000,00.
c) 166.780,00;

73. O valor pago pela companhia ao fornecedor, ao efetuar a referida aquisição, foi equivalente a, em R\$:

- a) 400.000,00; d) 328.000,00;
b) 342.800,00; e) 291.000,00.
c) 333.560,00;

74. (Fiscal de Tributos Municipais/Prefeitura de Niterói) Uma empresa atuante no comércio varejista, revendedora de diversas mercadorias, apresentava no final do exercício, entre outras, as seguintes contas e seus respectivos saldos (em R\$):

Venda de Mercadorias	45.000
Compras de Mercadorias	33.000
Vendas Canceladas	4.000
Abatimentos sobre Vendas	1.000
Devolução de Compras	3.000
Descontos Financeiros Concedidos	500
Descontos Financeiros Obtidos	800
Descontos Incondicionais Concedidos	2.000

Sabe-se, ainda, que:

No início do exercício a empresa apresentava um estoque no valor de R\$ 6.000 e o inventário, realizado em 31/12, indicou R\$ 3.000;

A alíquota de ICMS incidente nas operações de compra e venda de mercadorias era de 10%;

A empresa efetuou todas as suas compras de mercadorias em outros revendedores, atuantes no mercado;

Nas operações de vendas incidiram Cofins e PIS, nas taxas respectivas de 3% e 0,65%.

Com base nos dados e informações acima, e após os ajustes necessários a serem realizados, o lucro bruto obtido pela empresa, no período, foi de:

- a) R\$ 2.640;
- b) R\$ 2.713;
- c) R\$ 2.813;
- d) R\$ 3.113.

75. (Petrobras – Contador Pleno/Fundação Cesgranrio) A Cia. Pomar é uma empresa comercial e apresenta os seguintes dados referentes ao mês de outubro de 2003, em reais:

Receita Bruta	10.000,00
PIS /s Vendas	165,00
ICMS s/ Vendas	1.835,00
Resultado Positivo de Participação em Controladas	500,00
Receitas Financeiras	300,00
Despesas Financeiras	800,00
Ganho com venda de bens do Ativo Imobilizado	100,00
Custo das Mercadorias Vendidas	5.000,00
Despesas de Vendas	1.400,00
Despesas Administrativas	1.000,00

Sabendo que a Confins (alíquota de 3%) ainda não foi calculada, após o cálculo desta contribuição, o lucro bruto e o lucro operacional da Cia. Pomar serão, respectivamente, em reais, de:

- a) 2.676,00 e 276,00;
- b) 2.691,00 e 276,00;
- c) 2.691,00 e 291,00;
- d) 2.700,00 e 276,00;
- e) 2.700,00 e 291,00.

OPERAÇÕES COM PESSOAL

1. FOLHA DE PAGAMENTO

Basicamente, uma FOLHA DE PAGAMENTO é o documento que deve ser elaborado, ao final de cada mês, por todas as entidades que possuem empregados, indicando seus nomes, respectivos salários brutos, descontos e valores líquidos a serem pagos.

Assim, podemos relacionar os seguintes itens essenciais que devem constar numa folha de pagamento:

- Salário bruto dos funcionários
- INSS dos funcionários (é dedução do salário bruto, pois está incluído neste)
- INSS patronal (não é dedução, pois está além do salário bruto)
- IRRF (dedução do salário bruto)
- FGTS (não é dedução do salário bruto)
- Salário líquido dos funcionários

Secundariamente, numa folha de pagamento ainda podem constar:

- Empréstimos consignados
 - Seguros de vida
 - Contribuições sindicais
 - Adiantamentos salariais
 - Contribuição de previdência privada
- etc.

2. SALÁRIO BRUTO

Corresponde ao valor das DESPESAS DE SALÁRIOS, englobando o salário mensal, as horas extras, gratificações, comissões, etc. O montante do Salário Bruto também recebe o nome de REMUNERAÇÃO.

3.2. Compensações

São valores descontados dos salários brutos que **não** serão repassados a outras entidades, pois representam créditos da entidade empregadora contra seus empregados.

O caso mais comum é o referente aos ADIANTAMENTOS DE SALÁRIOS, os quais, para as empresas que normalmente pagam salários no dia 5 de cada mês, são pagos no dia 20 do mês anterior ao do pagamento dos salários.

Ao pagar os referidos adiantamentos, a entidade adquire um direito de descontar os mesmos dos SALÁRIOS A PAGAR. Assim, a contabilização dos adiantamentos é feita da seguinte forma:

D – Adiantamentos a Empregados

C – Caixa (ou Bancos)

Posteriormente, ao contabilizar a folha de pagamento, entre outros, será feito o seguinte lançamento:

D – Salários a Pagar

C – Adiantamentos a Empregados

4. SALÁRIO-FAMÍLIA

É pago pela previdência social aos trabalhadores de baixa renda que possuem filhos até 14 anos de idade. Assim, o trabalhador enquadrado nestas condições terá direito a receber tantas quotas de salário-família quantos forem os filhos nesta faixa etária.

Apesar de ser uma obrigação do Governo, o pagamento é feito pela entidade empregadora, a qual terá um crédito tributário contra o Governo, de tal forma que a compensação se dará em contrapartida com as obrigações junto à Previdência Social:

D – INSS a Recolher

C – Salários a Pagar (pelo valor do salário-família)

Como exemplo prático, em maio de 2006, o salário-família era pago da seguinte forma:

Renda até R\$ 432,52 → salário-família = R\$ 22,23 por dependente

Renda de R\$ 432,53 até R\$ 654,61 → salário-família = R\$ 15,74 por dependente

Renda superior a R\$ 654,61 → o trabalhador não terá direito a salário-família

Nota: Os valores acima estão sujeitos a constantes alterações pelo Governo.

Obs.: Além do Salário-Família, um outro benefício pago pelo governo na mesma sistemática, ou seja, o empregador paga e na época de recolhimento do INSS compensa o que pagou, é o SALÁRIO-MATERNIDADE, o qual é direito das trabalhadoras que contribuem para a Previdência Social, sendo esse benefício pago nos 120 dias em que ficam afastadas do emprego por causa do parto. Tal benefício foi estendido também para as mães adotivas.

5. SALÁRIO LÍQUIDO

Corresponde ao valor efetivamente a ser pago aos empregados. Pode ser obtido mediante a seguinte fórmula:

$$\text{Salário Líquido} = \text{Salário Bruto} + \text{Salário Família} - \text{Desconto}$$

6. GASTOS EXTRAS

Além das despesas com o valor bruto da folha de pagamento, as empresas ou quaisquer outras entidades que tenham empregados incorrem em outras despesas, tendo estas como base de cálculo o valor bruto da folha, isto é, o valor das despesas de salários. Os gastos extras mais conhecidos são:

- Encargos Sociais (INSS patronal e FGTS)
- 13º Salário
- Férias

6.1. Encargos Sociais

Atualmente, os encargos sociais são: o INSS parte patronal e o FGTS. Tais encargos são calculados sobre o valor bruto da folha e apropriados mensalmente, representando despesas operacionais, caso sejam referentes aos gastos com salários do pessoal da administração ou vendas, ou custos, caso sejam referentes aos gastos com a mão-de-obra numa empresa industrial ou prestadora de serviços.

Exemplo: Uma empresa levantou as seguintes informações referentes à folha de pagamento num determinado mês:

Valor bruto da folha: R\$ 90.000

FGTS: 8%

INSS (patronal): 26,8%

Assim, teremos os seguintes lançamentos contábeis:

D – INSS	24.120
C – INSS a Recolher	24.120
D – FGTS	7.200
C – FGTS a Recolher	7.200

Opcionalmente, podemos unir os dois lançamentos anteriores, fazendo um único lançamento de 2ª fórmula:

D – Encargos Sociais	31.320
C – INSS a Recolher	24.120
C – FGTS a Recolher	7.200

Obs.: A conta *INSS a Recolher* também pode ser substituída por *Contribuições de Previdência a Recolher*, *Contribuições a Recolher* ou semelhante, lembrando que nesta conta também é contabilizado o INSS dos empregados, em contrapartida com um débito na conta *Salários a Pagar*, conforme visto no item 3.1.

6.2. Provisão para 13º Salário

As empresas que trabalham com regime de competência, visando à apuração dos custos e despesas mensais com maior precisão, apropriam mensalmente 1/12 do valor bruto da folha de pagamento a título de Provisão para 13º Salário.

Assim, no exemplo do item anterior, teríamos o seguinte lançamento contábil:

D – 13º Salário	7.500
C – Provisão para 13º Salário	7.500 (1/12 de R\$ 90.000)

13º Salário → *Conta de despesa operacional, ou custo de produção*

Provisão para 13º Salário → *conta patrimonial (passivo circulante)*

6.3. Provisão para Férias

Pela legislação trabalhista, para cada mês trabalhado, o empregado adquire o direito de 1/12 de 30 dias de férias, isto é, 2,5 dias.

Desta forma, as empresas, que trabalham com regime de competência, apropriam mensalmente 1/12 do valor bruto da folha de pagamento, mais os encargos previdenciários parte patronal e FGTS, somado a 1/3 do referido montante. Assim, no exemplo do item 6.1., teremos:

Despesas de Salários = R\$ 90.000

FGTS = 8% R\$ 90.000 = \$ 7.200

INSS (patronal) = 26,8% R\$ 90.000 = \$ 24.120

SOMA = R\$ 121.320

1/12 de R\$ 121.320 = R\$ 10.110

1/3 de R\$ 10.110 = R\$ 3.370

SOMA = \$ 13.480

Contabilização:

D – Despesa c/ Provisão para Férias	13.480
C – Provisão para Férias	13.480

Férias → *Conta de despesa operacional, ou custo de produção*

Provisão para Férias → *Conta patrimonial (passivo circulante)*

7. FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO (FGTS)

Seu valor é de 8% sobre o salário bruto. É depositado em conta vinculada do empregado, e só poderá ser resgatado pelo mesmo em casos específicos como demissão sem justa causa, aposentadoria, financiamento de casa própria, falecimento etc. Assim, suponhamos, por exemplo, que o total do salário bruto dos empregados de uma empresa comercial seja de R\$ 100.000,00. Desta forma, a contabilização do FGTS pode ser feita da seguinte forma:

D – FGTS (despesa administrativa) 8.000,00

C – FGTS a Recolher 8.000,00

8. INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL (INSS)

Existem dois tipos:

1ª) O INSS dos empregados, o qual é descontado na folha de pagamento, constituindo assim custo para o empregado e não para o empregador. Este último apenas deverá recolher mensalmente essa contribuição à Receita Federal do Brasil. Assim, a contabilização se dará da seguinte forma:

D – Salários a Pagar

C – INSS a Recolher

2ª) O INSS patronal, que é custo para a empresa e não para o empregado, calculada sobre o total bruto da folha de pagamento. Sua alíquota pode variar entre 26,8%, 27,8% e 28,8%, sendo este valor destinado a vários órgãos, conforme indicado abaixo:

ÓRGÃO	ALÍQUOTA
INSS	20%
Seguro Acidente Trabalho (SAT)	1%; 2% ou 3%
Salário Educação	2,5%
Sesi	1,5%
Senai	1,0%
Sebrae	0,6%
INCRA	0,2%
TOTAL	26,8%; 27,8% ou 28,8%

Atenção: Os valores acima estão sujeitos a alterações pelo Governo. Em questões de provas de contabilidade de concursos públicos, por exemplo, normalmente as alíquotas são fornecidas e é comum o uso de alíquotas fictícias na questões propostas pelas bancas elaboradoras.

Visto que o INSS patronal é custo adicional para a empresa sobre o salário bruto dos empregados, sua contabilização se dará da seguinte forma:

D – INSS (despesa)

C – INSS a Recolher

9. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Constitui custo para o empregado, pois é descontado do seu salário bruto. No entanto, sua base de cálculo não é o salário bruto, e sim o valor deste salário deduzido da soma do INSS do empregado com o valor da previdência privada com R\$ 126,36 multiplicados pelo número de dependentes do empregado.

Dependendo do salário do empregado, a alíquota será de 15% ou de 27,5%, conforme tabela abaixo:

Base de cálculo	Alíquota	Parcela a deduzir
Até R\$ 1.257,12	Isento	Zero
De R\$ 1.257,12 até R\$ 2.512,08	15,0%	R\$ 188,57
Acima de R\$ 2.512,88	27,5%	R\$ 502,58

Atenção: Os valores acima estão sujeitos a constantes alterações pelo Governo.

10. ADICIONAIS QUE PODERÃO COMPOR O SALÁRIO BRUTO

Dependendo da atividade econômica da empresa e da função exercida pelo empregado, alguns adicionais poderão ser incorporados ao salário bruto desses, tais como:

- **INSALUBRIDADE:** Esse adicional é pago somente aos trabalhadores que trabalham em locais onde haja risco à saúde. Quem classifica as condições e o grau de insalubridade é a Delegacia Regional do Trabalho e, dependendo do grau, poderá ser um adicional de 10% (baixo), 20% (médio) ou 40% (alto) sobre o salário mínimo.
- **PERICULOSIDADE:** É um adicional de 30% sobre os salários dos empregados que trabalham em atividades de risco.
- **ADICIONAL NOTURNO:** É um adicional de 20% sobre a remuneração, pago aos empregados que trabalham de 22h às 5hs da manhã.
- **ADICIONAL DE TRANSFERÊNCIA:** É pago aos empregados que são transferidos de cidade pela empresa. Para cada mês que o empregado estiver fora, a empresa pagará 25% dessa remuneração, a título de indenização.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: A empresa Bahia Ltda. elaborou sua folha de pagamento com salários totais de R\$ 15.000, e alíquotas de previdência de 32%, sendo 21% da parte patronal e 11% da parte dos empregados. Assim, marque a opção que indica uma forma de contabilização das contribuições de previdência a recolher:

- a) D – Despesas de Previdência
C – Contribuições a Recolher 4.800
- b) D – Despesas de Salários
C – Contribuições a Recolher 4.800
- c) D – Salários a Pagar
C – Contribuições a Recolher 4.800
- d) D – Salários a Pagar
C – Contribuições a Recolher 3.150
- e) D – Salários a Pagar 1.650
D – Despesas de Previdência 3.150
C – Contribuições a Recolher 4.800

(SOLUÇÃO)

1) Apropriação dos Salários:

D – Despesas de Salários	15.000
C – Salários a Pagar	15.000

2) Contabilização das retenções e encargos sociais:

D – Salários a Pagar	1.650	
D – Despesas de Previdência	3.150	
C – Contribuições a Recolher	4.800	(Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: Considerando a questão anterior, marque a opção que indica, além da anterior, outra opção de contabilização das contribuições de previdência a recolher:

- a) D – Despesas de Previdência
C – Contribuições a Recolher 4.800
- b) D – Despesas de Salários
C – Contribuições a Recolher 4.800
- c) D – Salários a Pagar
C – Contribuições a Recolher 4.800

- | | |
|------------------------------|-------|
| d) D – Despesas de Salários | 1.650 |
| D – Despesas de Previdência | 3.150 |
| C – Contribuições a Recolher | 4.800 |
| e) Não há outra opção | |

(SOLUÇÃO)

1) *Apropriação de “parte” da despesa de salários:*

D – Despesas de Salários	13.350
C – Salários a Pagar	13.350

2) *Apropriação dos encargos sociais e do “restante” da despesa:*

D – Despesas de Salários	1.650	
D – Despesas de Previdência	3.150	
C – Contribuições a Recolher	4.800	(Opção d)

Obs.: Apesar de pouco usada, notemos que esta forma de contabilizar leva aos mesmos saldos que a vista no exercício resolvido I.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (Fiscal do INSS/Universidade de Brasília) A folha de pagamento de uma empresa resume os valores financeiros de todos os empregados, especificando as parcelas de salários, descontos relativos a encargos sociais, imposto de renda, adiantamentos e outros. A contabilização da folha de pagamento segue as mesmas normas básicas aplicáveis aos fatos contábeis em geral. Relativamente a esse assunto, julgue os itens a seguir.

- 1) As despesas/custos de salários de uma empresa são representados pelos valores líquidos desembolsados, ou seja, depois de deduzidos os encargos sociais, impostos e demais descontos incidentes sobre os proventos dos empregados.
- 2) As contribuições previdenciárias a recolher compreendem as parcelas da empresa e dos empregados.
- 3) O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) do pessoal que desenvolve tarefas na área de administração geral deve ser contabilizado como despesa operacional.
- 4) As contribuições previdenciárias a recolher e o FGTS a recolher são parcelas que, devidas e não pagas, devem ser demonstrados no passivo circulante com saldo devedor.
- 5) O desembolso com adiantamento a empregado implica um registro a débito da conta de adiantamentos a empregados e a crédito de uma das contas das disponibilidades.

(SOLUÇÃO)

1) Quando se apropriam as Despesas de Salários, estas são correspondentes ao valor bruto da folha de pagamento, isto é, ao valor antes de quaisquer descontos. Logo, a afirmativa 1 está **ERRADA**.

2) As contribuições do INSS compreendem a parte dos empregados (retenções da folha) e a parte patronal. Logo, a afirmativa 2 está **CERTA**.

3) A Despesa com FGTS é um gasto adicional ao valor bruto da folha de pagamento, correspondendo, no caso do pessoal administrativo, a despesas administrativas, sendo estas operacionais. Logo, a afirmativa 3 está **CERTA**.

4) FGTS a Recolher é conta do passivo circulante e, portanto, tem saldo credor. Logo, a afirmativa 4 está **ERRADA**.

5) Nos adiantamentos concedidos a empregados, a contabilização é feita a débito da conta Adiantamentos a Empregados e a crédito da conta Caixa ou BCM. Logo, a afirmativa 5 está **CERTA**.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: (Ministério Público – Contador – RJ/UFRJ) A Cia. BLC possui 5 funcionários e decidiu constituir em seus livros uma provisão para férias. Os encargos de INSS e FGTS são, respectivamente, de 28% e 8%.

FUNCIONÁRIO	SALÁRIO(R\$)	AVOS
João dos Santos	2.160	16
Maria Cristina Guedes	720	9
Sílvio Carlos Machado	5.160	3
Bruno Alencar Martins	1.680	13
Patrícia Roque	3.276	8

Com base nos dados acima, o valor total da provisão mais encargos sobre férias a ser reconhecido no resultado da companhia é igual a:

- R\$ 8.674,00;
- R\$ 11.565,33;
- R\$ 11.796,64;
- R\$ 11.990,00;
- R\$ 15.728,85.

(SOLUÇÃO)

$$\text{Salário} + \text{INSS} + \text{FGTS} = 100\% + 28\% + 8\% = 136\% = 1,36 \rightarrow \text{Coeficiente}$$

Pela legislação trabalhista, a cada mês trabalhado, o empregado adquire o direito de 1/12 de 30 dias de férias. Desta forma, a cada mês, a empresa deveria apropriar 1/12 dos salários brutos mais INSS patronal mais FGTS. Além disso, pela mesma legislação, deve-se a este montante acrescentar 1/3 do seu valor. Em outras palavras, somar 1/3 ao referido montante é matematicamente equivalente a multiplicá-lo por $(1 + 1/3)$, isto é, 4/3. Assim:

$$\begin{array}{lcl}
 \text{João:} & 1,36 \times 16/12 \times 2.160 \times 4/3 \\
 \text{Maria:} & 1,36 \times 9/12 \times 720 \times 4/3 \\
 \text{Sílvio:} & 1,36 \times 3/12 \times 5.160 \times 4/3 \\
 \text{Bruno:} & 1,36 \times 13/12 \times 1.680 \times 4/3 \\
 \text{Patrícia:} & 1,36 \times 8/12 \times 3.216 \times 4/3 \quad + \\
 \hline
 & = 1,36 \times 1/12 \times 4/3 \times [16 \times 2.160 + 9 \times 720 + 3 \times 5.160 + 13 \times 1.680 + 8 \times 3.216] \\
 & = 1,36 \times 1/12 \times 4/3 \times [34.560 + 6.480 + 15.480 + 21.840 + 25.728] \\
 & = 1,36 \times 1/12 \times 4/3 \times 104.088 \\
 & = 1,36 \times 1/9 \times 104.088 \\
 & = 15.728,85 \text{ (Opção e)}
 \end{array}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil/ESAF) Ao elaborar a folha de pagamento relativa ao mês de abril, a empresa Rosácea Areal Ltda. computou os seguintes elementos e valores:

Salários e ordenados	R\$ 63.000,00
Horas extras	R\$ 3.500,00
Salário-família	R\$ 80,00
Salário-maternidade	R\$ 1.500,00
INSS contribuição Segurados	R\$ 4.800,00
INSS contribuição Patronal	R\$ 9.030,00
FGTS	R\$ 5.320,00

Considerando todas essas informações, desconsiderando qualquer outra forma de tributação, inclusive de imposto de renda na fonte, pode-se dizer que a despesa efetiva a ser contabilizada na empresa será de

- R\$ 66.500,00.
- R\$ 80.850,00.
- R\$ 79.270,00.
- R\$ 77.630,00.
- R\$ 87.230,00.

(SOLUÇÃO)

<i>Despesas de Salários (incluindo as horas extras)</i>	66.500,00
<i>INSS patronal</i>	9.030,00
<i>FGTS</i>	5.320,00
<i>Total</i>	88.850,00 (<i>Opção b</i>)

Comentário Extra: A fim de facilitar o entendimento da solução acima, abaixo temos a contabilização dos fatos:

(1) Apropriação do salário bruto, incluindo as horas extras:

<i>D – Salários (despesa administrativa)</i>	66.500,00
<i>C – Salários a Pagar</i>	66.500,00

(2) Retenção do INSS dos funcionários:

<i>D – Salários a Pagar</i>	4.800,00
<i>C – INSS a Recolher</i>	4.800,00

(3) Apropriação do INSS patronal:

<i>D – INSS (despesa administrativa)</i>	9.030,00
<i>C – INSS a Recolher</i>	9.030,00

(4) Apropriação do FGTS:

<i>D – FGTS (despesa administrativa)</i>	5.320,00
<i>C – FGTS a Recolher</i>	5.320,00

(5) Contabilização do salário-família:

<i>D – INSS a Recolher</i>	80,00
<i>C – Salários a Pagar</i>	80,00

(6) Contabilização do salário-maternidade:

<i>D – INSS a Recolher</i>	1.500,00
<i>C – Salários a Pagar</i>	1.500,00

Exercícios de Fixação

1. Sejam os dados referentes à Folha de Pagamento de março de X1 da Comercial Limeira Ltda.:

Salário Bruto	\$ 90.000
IRRF	\$ 8.000
INSS (empregados)	\$ 7.000
INSS (patronal)	\$ 19.000
Adiantamentos	\$ 30.000
FGTS	\$ 7.200

Assim, pode-se afirmar que o valor do Salário Líquido importa em:

- a) \$ 72.000;
 - b) \$ 37.800;
 - c) \$ 26.000;
 - d) \$ 45.000;
 - e) \$ 18.800.
2. Com relação à questão anterior, o total das despesas do mês, no que se refere aos dados apresentados, importou em:
- a) \$ 116.200;
 - b) \$ 90.000;
 - c) \$ 94.000;
 - d) \$ 74.200;
 - e) \$ 49.000.
3. (Técnico da Receita Federal/Esaf) O pagamento de salários do mês de dezembro de 1992, feito em cheque, em 05/01/1993, foi registrado mediante o seguinte lançamento (exercício social: 01/01 a 31/12):
- a) Bancos
 - a Salários a Pagar
 - b) Despesas de Salários
 - a Salários a Pagar
 - c) Salários a Pagar
 - a Despesas de Salários
 - d) Salários a Pagar
 - a Bancos
 - e) Despesas de Salários
 - a Bancos

4. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Uma empresa apropriou em 31 de dezembro de 1995 (data do encerramento do exercício social) as despesas de pessoal do mês de dezembro/95, cuja folha seria paga em 5 de janeiro de 1996.

Constavam da folha os seguintes valores:

- Valor bruto da folha: \$ 20.000
- Encargos sociais de responsabilidade da empresa: 20% do valor da folha
- FGTS: 8% do valor da folha
- Previdência social de responsabilidade dos empregados: 9% da folha
- Imposto de renda de responsabilidade dos empregados: \$ 1.500

Feitos os lançamentos devidos, a empresa verificou que as suas obrigações a curto prazo sofreram um aumento de:

- a) \$ 28.900,00;
- b) \$ 16.700,00;
- c) \$ 20.000,00;
- d) \$ 24.000,00;
- e) \$ 25.600,00.

5. (Analista de Finanças e Controle Externo/Esaf) A microempresa Global ME elaborou sua folha de pagamento com salários totais de R\$ 2.000,00, e alíquotas de previdência de 21% a parte patronal e 11% a parte dos empregados.

A contabilização das contribuições previdenciárias sobre essa folha de pagamento vai provocar:

- a) débito de 640,00 em despesa de previdência e crédito de 640,00 em contribuições a recolher;
- b) débito de 640,00 em despesa de previdência, crédito de 420,00 em contribuições a recolher e crédito de 220,00 em Salários a Pagar;
- c) débito de 640,00 em despesa de salários e crédito de 640,00 em contribuições a recolher;
- d) débito de 220,00 em despesa de salários, débito de 420,00 em despesa de previdência e crédito de 640,00 em contribuições a recolher;
- e) débito de 220,00 em despesa de salários, débito de 420,00 em despesa de previdência, crédito de 420,00 em contribuições a recolher e crédito de 220,00 em Salários a Pagar.

6. (Técnico da Receita Federal) Em 30/04/1991, verificou-se que a folha de pagamento do pessoal montava a \$ 120.000. Sabendo-se que:

- as despesas foram apropriadas no mês de abril de 1991;
- a folha foi liquidada no mês de maio de 1991;
- em 15/04/1991 foi feito um adiantamento de salários no valor de \$ 40.000,00;
- não foram considerados os encargos previdenciários.

Pode-se afirmar que o lançamento contábil relativo à liquidação da folha de pagamento do pessoal é o seguinte:

- | | | |
|-----------------------------|---------|---------|
| a) Despesas de Pessoal | 120.000 | |
| a Salários a Pagar | | 120.000 |
| b) Despesas de Pessoal | 80.000 | |
| a Salários a Pagar | | 80.000 |
| c) Despesas de Pessoal | 120.000 | |
| a Diversos | | |
| a Salários a Pagar | | 80.000 |
| a Adiantamentos de Salários | | 40.000 |

d) Salários a Pagar	80.000	
a Caixa		80.000
e) Caixa	80.000	
a Salários a Pagar		80.000

7. Com relação à questão anterior, o lançamento de contabilização da folha, feito ao fim de abril de 1991, poderia ser:

a) Despesas de Pessoal	120.000	
a Salários a Pagar		120.000
b) Despesas de Pessoal	80.000	
a Salários a Pagar		80.000
c) Despesas de Pessoal	120.000	
a Diversos		
a Salários a Pagar		80.000
a Adiantamentos de Salários		40.000
d) Salários a Pagar	80.000	
a Caixa		80.000
e) Caixa	80.000	
a Salários a Pagar		80.000

8. (Analista de Finanças e Controle/Esaf) A empresa Saturno Ltda. preparou sua folha de pagamento de dezembro com os seguintes dados:

- (1) salários e ordenados dos empregados R\$ 3.000;
- (2) horas extras trabalhadas no mês R\$ 200;
- (3) previdência social dos empregados à alíquota de 11%;
- (4) Fundo de Garantia dos empregados à alíquota de 8%; e
- (5) previdência social patronal à alíquota de 21%.

A contabilização dessa folha de pagamento foi efetuada, de forma correta, em um único lançamento. Assinale a opção que o contém.

- a) Despesas de Salários e Ordenados
 - a Salários e Ordenados a Pagar
 - valor da folha de salários que ora se contabiliza 4.480
- b) Despesas de Salários e Ordenados
 - a Diversos
 - valor da folha de salários que ora se contabiliza como segue:
 - a Salários e Ordenados a Pagar 4.128
 - a Contribuições Sociais a Recolher 352 4.480
- c) Diversos
 - a Diversos
 - valor da folha de salários que ora se contabiliza como segue:
 - Despesas de Salários e Ordenados 3.200
 - Encargos Sociais e Trabalhistas 1.280 4.480
 - a Salários e Ordenados a Pagar 2.848
 - a Contribuições Sociais a Recolher 1.632 4.480

d) Diversos

a Diversos

valor da folha de salários que ora se contabiliza como segue:

Despesas de Salários e Ordenados	3.200	
Encargos Sociais e Trabalhistas	<u>928</u>	4.128
a Salários e Ordenados a Pagar	2.848	
a Contribuições Sociais a Recolher	<u>1.280</u>	4.128

e) Diversos

a Diversos

valor da folha de salários que ora se contabiliza como segue:

Despesas de Salários e Ordenados	2.848	
Encargos Sociais e Trabalhistas	<u>1.280</u>	4.128
a Salários e Ordenados a Pagar	2.848	
a Contribuições Sociais a Recolher	<u>1.280</u>	4.128

9. (Agente Tributário Estadual – MS/Esaf) Em novembro passado, a folha de pagamento da empresa Rubi Vermelho Ltda. discriminava:

Salários e Ordenados R\$ 120.000,00

Horas extras trabalhadas R\$ 8.000,00

INSS patronal a 22%

INSS do segurado a 11%

FGTS do segurado a 8%

No mês de dezembro, não foi computado nenhum reajuste salarial e a jornada de trabalho foi absolutamente igual ao mês anterior. Esta folha está dividida de tal modo que não há imposto de renda recolhido na fonte.

Exclusivamente a partir desses dados, considerando que a empresa acima encerra o exercício em 31 de dezembro, podemos afirmar que esta folha de pagamento ocasionou para a empresa em questão uma despesa total de:

- | | |
|--------------------|--------------------|
| a) R\$ 180.480,00; | d) R\$ 152.320,00; |
| b) R\$ 166.400,00; | e) R\$ 149.920,00. |
| c) R\$ 156.160,00; | |

10. (Ministério Público – RJ/UFRJ) Assinale a opção que relaciona apenas encargos sociais sobre a folha de pagamentos de uma empresa.

- FGTS, ICMS, Sebrae, Salário-Educação e Sesi/Sesc.
- FGTS, Senai, Sebrae, Salário-Educação e Sesi/Sesc.
- FGTS, Senai, Sebrae, Salário-Educação e ISS.
- FGTS, Senai, IPVA, Salário-Educação e Sesi/Sesc.
- FGTS, Senai, Sebrae, IPTU e Sesi/Sesc.

11. (IRB – Analista/Esaf) A firma Serviçamentos Ltda. Efetuou, em 5 de abril, o pagamento de seu único empregado, emitindo um cheque da Caixa Econômica Federal. Os componentes da operação eram: salário de R\$ 500,00; horas extras de R\$ 60,00; INSS de 11%; INSS patronal de 20%; FGTS de 8%.

Ao conferir o valor exato do salário a pagar, a empresa encontrou, na contabilidade, um lançamento que registrara uma despesa total no valor de:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) R\$ 655,20; | d) R\$ 733,60; |
| b) R\$ 672,00; | e) R\$ 778,40. |
| c) R\$ 716,80; | |

OPERAÇÕES FINANCEIRAS

1. INTRODUÇÃO

As operações financeiras mais conhecidas são:

- Aplicações financeiras
- Empréstimos e Financiamentos
- Operações com duplicatas

2. APLICAÇÕES FINANCEIRAS

É comum o fato de as empresas que possuam disponibilidades aplicarem-nas em títulos e valores mobiliários, a fim de obterem rendimentos, sendo estes receitas financeiras.

Existem três tipos de Aplicações Financeiras:

- Aplicações de liquidez imediata
- Aplicações com rendimentos prefixados
- Aplicações com correção pós-fixada

2.1. Aplicações de Liquidez Imediata

São as efetuadas nos bancos, onde os seus valores podem ser resgatados no dia em que se desejar (o dinheiro aplicado está sempre disponível).

2.2. Aplicações com Rendimentos Prefixados

São aquelas em que o investidor já sabe antecipadamente o valor dos rendimentos, no dia da aplicação. Neste caso, o valor das Receitas Financeiras será apropriado proporcionalmente ao tempo da aplicação, excluindo o primeiro dia e incluindo o último. Assim, por exemplo, se uma empresa efetuar uma aplicação no dia 17 de dezembro para resgate em 20 de janeiro do ano seguinte, o tempo de apropriação dos rendimentos será igual a 34 dias.

Exemplo: A Cia. Souza, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, efetuou, em 01/12/X1, uma aplicação financeira no Banco ASB S/A, para resgate em 19/02/X2. O valor aplicado foi de \$ 184.000 e o valor de resgate, \$ 200.000. Assim, teremos:

(Em 01/12/X1) Lançamento no Diário:

D – Aplicações Financeiras	200.000
C – Bancos Conta Movimento	184.000
C – Receitas Financeiras a Vencer	16.000

(Em 31/12/X1)

Cálculo das Receitas Financeiras de X1, supondo sistema de juros simples:

Número total de dias = 30 + 31 + 19 = 80

$$\text{Receitas Financeiras (X1)} = \frac{\$ 16.000 \times 30}{80} = \$ 6.000$$

Lançamento de apropriação no Diário:

D – Receitas Financeiras a Vencer	6.000
C – Receitas Financeiras	6.000

Apresentação no Balanço Patrimonial:

Aplicações Financeiras	200.000	
Receitas Financeiras a Vencer	(10.000)	190.000

Obs.: Notemos que a conta *Aplicações Financeiras* é do Ativo Circulante e que a conta *Receitas Financeiras a Vencer* é retificadora do Ativo Circulante.

(Em 31/01/X2) Apropriação das receitas financeiras de janeiro:

D – Receitas Financeiras a Vencer	6.200
C – Receitas Financeiras (31 × \$ 200)	6.200

(Em 19/02/X2) Lançamento do IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte), supondo a alíquota de 20% sobre o valor dos rendimentos:

D – IRRF a Compensar	3.200
C – Aplicações Financeiras (20% de \$ 16.000)	3.200

Obs.: A conta *IRRF a Compensar* representa um crédito da empresa contra a Receita Federal, sendo, portanto, uma conta do Ativo, e poderá ser compensada com o imposto de renda sobre o Lucro Real.

Lançamento de resgate da aplicação financeira (líquido do IRRF):

D – Bancos Conta Movimento	196.800
C – Aplicações Financeiras	196.800

Lançamento de apropriação das receitas financeiras de fevereiro:

D – Receitas Financeiras a Vencer	3.800
C – Receitas Financeiras ($19 \times \$ 200$)	3.800

2.3. Aplicações Financeiras com Correção Pós-Fixada

São aquelas em que o investidor só saberá o seu rendimento financeiro no dia do seu resgate.

Exemplo: A Cia. Santos, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, efetuou, em 01/12/X1, uma aplicação financeira em CDB (Certificado de Depósito Bancário) no valor de \$ 40.000, com correção pós-fixada e juros a 18% ao ano, no Banco Sakura, para resgate em 20/02/X2. Assim, teremos:

(01/12/X1) Lançamento no Diário:

D – Aplicações Financeiras	40.000
C – Bancos Conta Movimento	40.000

(31/12/X1)

Supondo a inflação de dezembro igual a 2%, será feito o seguinte lançamento de apropriação das Receitas Financeiras:

D – Aplicações Financeiras	1.412
C – Variações Monetárias Ativas (2% de \$ 40.000)	800
C – Juros Ativos [$(18\% \div 12) \times \$ 40.800$]	612

3. EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS

Apesar da semelhança, há diferença entre EMPRÉSTIMO e FINANCIAMENTO. O primeiro representa uma operação financeira sem comprovação de aplicações dos recursos, isto é, obtenção de dinheiro sem o compromisso de destinação específica. O segundo representa operação financeira direcionada a recursos específicos aplicados no ativo, como é o caso de financiamentos para aquisição de bens de uso (máquinas, equipamentos etc.).

3.1. Empréstimos ou Financiamentos com Correção Prefixada

São aqueles em que o devedor já sabe antecipadamente quanto pagará ao credor, até a quitação da dívida. Neste caso, é comum a união dos **juros antecipados** e da **correção prefixada passiva** numa única conta, a qual pode ser chamada de *Despesas Financeiras a Vencer* (ou *Despesas Financeiras a Transcorrer*). Porém, caso se queira evidenciar os juros, podemos utilizar a conta *Juros a Vencer* (ou *Juros a Apropriar* ou *Juros a Transcorrer* ou *Juros Pagos Antecipadamente*).

Exemplo: Em 23/11/X1, a Comercial Limeira S/A contraiu um empréstimo no valor de \$ 40.000, junto ao Banco ABC S/A, com vencimento para 22/01/X2. Na operação o banco cobrou antecipadamente \$ 3.100 de juros e \$ 1.700 de correção monetária, liberando para a empresa a importância de \$ 35.200. Como garantia, a empresa assinou uma nota promissória no valor de \$ 40.000, valor este correspondente ao total da dívida. Assim, a empresa contabilizará:

(Em 23/11/X1)

D – BCM	35.200
D – Despesas Financeiras a Vencer	4.800
C – Promissórias a Pagar	40.000

(Em 30/11/X1) Apropriação das despesas financeiras de novembro)

Memória de cálculo:

Total de dias do empréstimo (23/11/X1 a 22/01/X2, excluído o primeiro e incluído o último) = 7 dias + 31 dias + 22 dias = 60 dias

Despesas financeiras por dia transcorrido = \$ 4.800 ÷ 60 = \$ 80

Despesas financeiras de novembro = 7 × \$ 80 = \$ 560

D – Despesas Financeiras	560
C – Despesas Financeiras a Vencer	560

(Em 31/12/X1) Apropriação das despesas financeiras de dezembro)

D – Despesas Financeiras	2.480
C – Despesas Financeiras a Vencer	2.480

(Em 31/12/X1) Apresentação no balanço:

PASSIVO CIRCULANTE

Promissórias a Pagar	40.000
Despesas Financeiras a Vencer	(1.760) 38.240

Obs.: Observemos que *Despesas Financeiras a Vencer* é uma conta retificadora do Passivo Circulante ou Não Circulante. Alguns contabilistas, porém, classificam essa conta como Ativo Circulante, visto que representa uma despesa antecipada.

(Na demonstração do resultado de 31/12/X1)

Despesas Financeiras.....3.040

(Em 22/01/X2) Dia do pagamento:

Pagamento:

D – Promissórias a Pagar 40.000

C – Bancos Conta Movimento 40.000

Apropriação das despesas financeiras de janeiro de X2:

D – Despesas Financeiras 1.760

C – Despesas Financeiras a Vencer 1.760

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: A Industrial Juazeiro S/A obteve, em 12/11/X1, um empréstimo bancário de \$ 30.000, a fim de liquidá-lo, em 11/01/X2, em uma única cota no total de \$ 34.800. Assim, em 31/12/X1, a empresa deve apropriar de Despesas Financeiras o valor de:

- | | |
|--------------|--------------|
| a) \$ 880; | d) \$ 3.200; |
| b) \$ 4.800; | e) \$ 1.600. |
| c) \$ 3.920; | |

(SOLUÇÃO)

O exercício não oferece informações para sabermos se os \$ 4.800 são parte **juros pagos antecipadamente** e parte **correção prefixada**, ou se todo o valor constitui **juros pagos antecipadamente**. Mas isso não faz diferença, pois, tanto os juros pagos antecipadamente, quanto a correção prefixada, têm a mesma natureza, ou seja, ambos são Despesas Financeiras Pagas Antecipadamente. Assim:

De 12/11/X1 a 11/01/X2 $\rightarrow (18 + 31 + 11)$ dias = 60 dias (excluindo o dia 12)

De 12/11/X1 a 31/12/X2 $\rightarrow 49$ dias

Em 60 dias APROPRIA \$ 4.800 de Despesas Financeiras

Em 1 dia APROPRIA \$ $4.800 \div 60 = \$ 80$ de Despesas Financeiras

Em 49 dias APROPRIA \$ $80 \times 49 = \$ 3.920 \rightarrow$ (Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: (Técnico da Receita Federal/Esaf) Uma empresa obteve um financiamento de \$ 1.000.000, em 1º/10/1991, comprometendo-se a liquidá-lo em 24 prestações mensais fixas de \$ 150.000, a partir de 31 de outubro de 1991. No encerramento do exercício, verificado em 31/12/1991, a empresa, corretamente, fez as seguintes apropriações do encargo financeiro relativo à operação:

- a) \$ 2.600.000 como despesa operacional;
- b) \$ 325.000 como despesa operacional e \$ 2.275.000, como Ativo Circulante;
- c) \$ 325.000 como despesa operacional, \$ 1.300.000 como Ativo Circulante e \$ 975.000 como Ativo Realizável a Longo Prazo;
- d) \$ 2.600.000 como Ativo Circulante;
- e) \$ 2.600.000 como Ativo Realizável a Longo Prazo.

(SOLUÇÃO)

(01/10/1991) → Desp. Fin. a Vencer = \$ 150.000 × 24 – \$ 1.000.000 = \$ 2.600.000

1991 (3 me) → Apropriar [$\$ 2.600.000 \div 24$] × 3 = \$ 325.000 (Desp. Operac.)

1992 (12 me) → Apropriar [$\$ 2.600.000 \div 24$] × 12 = \$ 1.300.000 (Ativo Circ.)

1993 (9 me) → Apropriar [$\$ 2.600.000 \div 24$] × 9 = \$ 975.000 (Ativo Real. LP)

(Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (Técnico da Receita Federal/Esaf) Em 1º/11/1991, uma empresa contraiu uma dívida de \$ 1.000.000, comprometendo-se a pagar, para liquidá-la, \$ 1.600.000 em 31/1/1992. Na mesma data pagou a importância de \$ 1.200.000 correspondente ao prêmio de uma apólice de seguro contra incêndio de suas instalações, com vigência relativa ao período de 1º/1 a 31/12/1992. Assim sendo, deve a empresa apropriar como despesa do exercício encerrado em 31/12/1991, a título de juros e seguros, respectivamente, os valores de:

- a) zero e zero;
- b) \$ 400.000 e zero;
- c) \$ 400.000 e \$ 200.000;
- d) \$ 600.000 e \$ 200.000;
- e) \$ 600.000 e \$ 1.200.000.

(SOLUÇÃO)

- *Apropriação mensal dos juros* = $(\$ 1.600.000 - \$ 1.000.000) \div 3 = \$ 200.000$
- *Em 1991 (apropriar 2 meses) a Juros Passivos* = $2 \times \$ 200.000 = \$ 400.000$
- *Em relação aos seguros, em 1991, nada se deve apropriar, pois os mesmos se referem integralmente ao exercício de 1992 (janeiro a dezembro) (Opção b)*

3.2. Empréstimo ou Financiamentos com Correção Pos-Fixada

São aqueles em que o devedor não sabe, no ato do empréstimo, o valor que irá pagar de juro e correção monetária. Só saberá, ao final de cada mês, o valor de parte dos juros e da correção monetária, mediante o conhecimento da inflação do respectivo mês. A correção pós-fixada será contabilizada na conta *Variações Monetárias Passivas*. Os juros serão calculados sobre o valor do saldo devedor corrigido, ao fim de cada mês, e será contabilizado como *Juros Passivos*.

Exemplo: Em 30/05/X1, a Cia. TJ contraiu um empréstimo bancário no valor de \$ 1.000.000, junto ao Banco Libanês S/A, com vencimento dos juros e do principal para 30/06/X1, com juros de 12% ao ano e correção pós-fixada:

(30/05/X1) Contabilização do empréstimo:

D – Bancos Conta Movimento	1.000.000
C – Empréstimos Bancários	1.000.000

(30/06/X1) Apropriação das despesas financeiras de junho, supondo a inflação do mês igual a 2%:**Memória de cálculo**

$$\text{Variações Monetárias Passivas} = 2\% \times 1.000.000 = \$ 20.000$$

$$\text{Juros Passivos} = 1\%. \$ 1.020.000 = \$ 10.200$$

$$\text{Emprést. Bancários} = \$ 1.000.000 + \$ 20.000 + \$ 10.200 = \$ 1.030.200$$

D – Variações Monetárias Passivas	20.000
D – Juros Passivos	10.200
C – Empréstimos Bancários	30.200

(30/06/X1) Pagamento do empréstimo:

D – Empréstimos Bancários	1.030.200
C – Bancos Conta Movimento	1.030.200

Observações:

1) Notemos que, no exemplo anterior, devido ao período da dívida ser de apenas 01 mês, o enunciado não ofereceu muitas informações sobre a natureza dos juros. Estes poderiam ser simples ou compostos. Pela legislação brasileira, não é permitida a cobrança de juros sobre juros (juros compostos). Desta forma, em problemas em que não é especificada a natureza dos juros, é mais provável que estes sejam simples.

2) Caso, no exemplo anterior, o período da dívida se estendesse por mais de 01 mês, poderíamos, opcionalmente, contabilizar os juros, fora da conta *Empréstimos Bancários*, utilizando a conta *Juros a Pagar*. Isto facilitaria o controle dos juros, principalmente se os mesmos fossem simples.

EXERCÍCIO-RESOLVIDO 4: Em 20/04/X2, a Empresa de Cosméticos Belezoca S/A obteve junto ao Banco Albatroz S/A um empréstimo de 4.200 Ufir, com vencimento para 20/02/X3. Os juros foram de 24%, vencíveis na mesma data do pagamento do principal. Os valores hipotéticos da Ufir em 20/04/X2 e 31/12/X2 foram, respectivamente, de \$ 90 e \$ 103. Em 31/12/X2, por ocasião do encerramento do exercício social, a dívida total da empresa junto ao Banco, registrada no passivo, e o valor total das despesas financeiras foram, respectivamente, de:

- \$ 519.000 e \$ 142.000;
- \$ 520.200 e \$ 140.800;
- \$ 518.130 e \$ 140.130;
- \$ 519.120 e \$ 141.120;
- \$ 519.120 e \$ 139.120.

(SOLUÇÃO)

Trata-se de um empréstimo com juros e correção pós-fixada (correção baseada na inflação real do período). A Ufir (Unidade Fiscal de Referência) é um indexador utilizado pelo Governo, que reflete a inflação do período. Também, por questões de simplicidade, normalmente, nesse tipo de problema, a contabilização do fato é feita como se todos os meses tivessem 30 dias. Assim:

$$20/04/X2 \text{ a } 20/02/X3 \rightarrow 10 \text{ meses} \rightarrow 24\% // 1 \text{ mês} \rightarrow 2,4\%$$

$$20/04/X2 \text{ a } 31/12/X2 \rightarrow (8 + 1/3) \text{ meses} = 25/3 \text{ meses} \rightarrow (25/3) \times 2,4\% = 20\%$$

$$20/04/X2: \text{ Empréstimos a Pagar} = 4.200 \times \$ 90 = \$ 378.000$$

$$31/12/X2: \text{ Empréstimos a Pagar} = 4.200 \times \$ 103 = \$ 432.600$$

$$\text{Juros a Pagar} = 20\% \times \$ 432.600 = \$ 86.520$$

$$\text{Juros Passivos} = \$ 86.520$$

$$\text{Variações Monetárias Passivas} = \$ 432.600 - \$ 378.000 = \$ 54.600$$

$$\text{Total das Dívidas} = \$ 432.600 + \$ 86.520 = \$ 519.120$$

$$\text{Total das Despesas Financeiras} = \$ 86.520 + \$ 54.600 = \$ 141.120 \text{ (Opção d)}$$

3.3. Empréstimos ou Financiamentos em Moeda Estrangeira

Neste caso, a contabilização é semelhante ao caso dos empréstimos com correção pós-fixada, pois, havendo perda cambial, tal perda será registrada na conta *Variações Cambiais Passivas*, e os juros serão calculados sobre o saldo devedor, ao final de cada mês, e registrados na conta *Juros Passivos*.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: Dados de um financiamento externo obtido pela Exportadora Fast S/A, cujo exercício social coincide com o ano-calendário:

Valor do financiamento: US\$ 100.000,00

Data da operação: 15/10/X0

Taxas de câmbio (hipotéticas):

15/10/X0 – US\$ 1,00 = R\$ 0,90

31/12/X0 – US\$ 1,00 = R\$ 1,00

15/02/X1 – US\$ 1,00 = R\$ 1,20

15/06/X1 – US\$ 1,00 = R\$ 1,50

15/10/X1 – US\$ 1,00 = R\$ 1,70

Amortizações efetuadas:

15/02/X1 – US\$ 25.000

15/06/X1 – US\$ 25.000

15/10/X1 – US\$ 35.000

Com base nas informações anteriores, marque a opção que indica, respectivamente, em 15/10/X1, os saldos das contas Variações Monetárias Passivas e Financiamentos a Pagar, após as atualizações e os pagamentos:

- R\$ 62.500 e R\$ 25.500.
- R\$ 42.500 e R\$ 31.000.
- R\$ 62.500 e R\$ 34.000.
- R\$ 52.500 e R\$ 25.500.
- R\$ 52.500 e R\$ 85.000.

(SOLUÇÃO)

Notemos que não há qualquer tipo de juro no problema. Só há variação cambial, a qual será tratada de forma semelhante à correção pós-fixada. Devemos também tomar cuidado quando o exercício pergunta qual o saldo da conta “Variações Monetárias Passivas” (perda cambial), em 15/10/X1, pois **não devemos** contabilizar como parte desse saldo a perda cambial ocorrida entre

15/10/X0 e 31/12/X0, tendo em vista que a Variação Monetária Passiva correspondente a essa perda foi zerada (encerrada) em 31/12/X0. Desta forma, devemos considerar como integrante do saldo da conta Variações Monetárias Passivas a perda cambial ocorrida entre 01/01/X1 e 15/10/X1. Assim:

$$\text{Saldo} = (1,2 - 1) \times (100.000) + (1,5 - 1,2) \times (100.000 - 25.000) + (1,7 - 1,5) \times (75.000 - 25.000) = \text{R\$ } 52.500$$

O saldo da conta "Financiamentos a Pagar", em 15/10/X1, será a quantidade devida em dólares pela empresa, multiplicada pelo câmbio em moeda nacional, na referida data, ou seja:

$$\text{Fin. a Pg.} = (100.000 - 25.000 - 25.000 - 35.000) \times 1,70 = \text{R\$ } 25.500$$

(Opção d)

Comentário extra: Notemos no exercício que as perdas cambiais foram contabilizadas na conta "Variações Monetárias Passivas". Apesar de não ser incorreto, o ideal é chamarmos de "Variações Cambiais Passivas", deixando aquela conta apenas para as correções pós-fixadas passivas em moeda nacional.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: A Indústria Santos S/A, no ano de X0, contratou um empréstimo de U\$ 300.000, nas seguintes condições:

Data da liberação: 20/05/X0

Taxa de juros simples: 12% a.a.

Forma de pagamento do principal acrescido dos juros: cinco parcelas semestrais, iguais e sucessivas, nas seguintes datas:

20/11/X0

20/05/X1

20/11/X1

20/05/X2

20/11/X2

<u>Data</u>	<u>Taxas de Câmbio(R\$/U\$)</u>
20/05/X0	1,00
20/11/X0	1,50
30/12/X0	2,00

Supondo unicamente esta operação e considerando o mês com 30 dias e o ano com 360 dias, pode-se afirmar que os saldos das contas referentes a BCM (Bancos Conta Movimento) e a Despesas Financeiras, em 30/12/X0, em reais, são, respectivamente:

- a) 300.000 e 276.400;
- b) 273.000 e 353.400;
- c) 183.000 e 276.400;
- d) 183.000 e 303.400;
- e) 176.600 e 297.000.

(SOLUÇÃO)

Esta questão envolve, ao mesmo tempo, variação cambial e juros. Assim:

20/05/X0 a 20/11/X0: 6 meses \rightarrow Taxa de Juros = $12\% \div 2 = 6\%$

20/11/X0 a 30/12/X0: $(1/3 + 1)$ me = $4/3$ me \rightarrow Taxa de Juros = $4/3 \times 1\% = 4/3\%$

$$BCM = (300.000 \times 1) - (300.000 \times 1,5) \div 5 - (6\% \times 300.000 \times 1,5) = R\$ 183.000$$

Saldo inicial 1ª parcela das 5 juros de 6 meses

Logo, o saldo de BCM em 30/12/X0 também será o mesmo que o saldo de 20/11/X0, isto é, R\$ 183.000, visto que, no período compreendido por estas duas datas, não houve movimentação na conta BCM

$$Var. Camb. Pas. = 300.000 \times (1,5 - 1) + (300.000 \times 4/5) \times (2 - 1,5) = R\$ 270.000$$

pois já pagou 1/5

$$Juros Passivos = (6\% \times 300.000 \times 1,5) + (4/3\% \times 300.000 \times 4/5 \times 2) = R\$ 33.400$$

$$Despesas Fin. = \text{Variações Camb. Pas.} + \text{Juros Passivos} = \underline{R\$ 303.400} \text{ (Opção d)}$$

4. OPERAÇÕES COM DUPLICATAS

4.1. Introdução

Em muitos casos, empresas que trabalham com vendas a prazo, mediante a emissão de duplicatas, realizam com os bancos operações envolvendo tais títulos.

Entre outras razões, uma das mais comuns é a necessidade imediata de dinheiro, visto que a duplicata tem data de vencimento, e nem sempre a empresa pode esperar.

As operações mais comuns são:

- Cobrança simples de duplicatas
- Descontos de duplicatas
- Empréstimos sob caução de duplicatas

4.2. Cobrança Simples de Duplicatas

Sendo uma empresa correntista de um determinado banco, este poderá prestar, entre outros serviços, a cobrança simples de duplicatas, a qual exige o envio de tais títulos ao banco, através de um documento chamado “borderô”, este anexado às duplicatas, a fim de que o banco cobre dos respectivos devedores, em favor da empresa, de forma que, ao recebê-los, o banco creditará na conta da empresa, enviando então um aviso de crédito para a empresa.

As seguintes etapas devem ser seguidas na operação de cobrança simples:

1ª ETAPA: Remessa das duplicatas ao banco

2ª ETAPA: Recebimento das duplicatas via banco e envio do aviso de crédito para a empresa

Na primeira etapa, a empresa deverá:

- Registrar a operação utilizando contas de compensação, debitando a conta *Bancos Conta Cobrança* e creditando a conta *Endossos para Cobrança*.
- Registrar as despesas bancárias na cobrança das duplicatas, debitando a conta *Despesas Bancárias* e creditando a conta *BCM*.

Na segunda etapa, a empresa, mediante aviso bancário de recebimento, deverá:

- Estornar o lançamento de contas de compensação, debitando a conta *Endossos para Cobrança* e creditando a conta *Bancos Conta Cobrança*.
- Registrar o recebimento debitando a conta *BCM* e creditando a conta *Duplicatas a Receber*.

Exemplo: Em 06/02/X1, a Comercial Simão Ltda. enviou ao banco duplicatas no valor de \$ 12.000, para cobrança simples, sendo a data de vencimento dessas 17/05/X1. Na operação, o banco cobrou \$ 240 de comissões e taxas. Logo:

Lançamentos efetuados na empresa em 06/02/X1:

Pelo envio dos títulos:

D – Bancos Conta Cobrança	12.000
C – Endossos para Cobrança	12.000

Pelas despesas bancárias:

D – Despesas Bancárias 240

C – BCM 240

Lançamentos efetuados na empresa em 17/05/X1, mediante aviso de crédito bancário, referente às duplicatas:

Pela baixa na compensação:

D – Endossos para Cobrança 12.000

C – Bancos Conta Cobrança 12.000

Pelo recebimento das duplicatas:

D – BCM 12.000

C – Duplicatas a Receber 12.000

4.3. Descontos de Duplicatas

De forma diferente do envio de duplicatas para cobrança simples, onde a empresa transfere a posse desses títulos, sem transferir a propriedade, no desconto de duplicatas a empresa transfere a posse e a propriedade. No entanto, de forma semelhante à operação de cobrança simples, as duplicatas são endossadas e anexadas ao borderô no ato da remessa ao banco.

Ao enviar duplicatas ao banco, este será o novo proprietário, pagando pelas mesmas um valor descontado dos juros cobrados na operação, sendo estes em função do prazo que falta para a liquidação dos títulos. Porém, nessa operação, a empresa está coobrigada, juntamente com os devedores, ao pagamento das duplicatas, isto é, caso os devedores não paguem ao banco, a empresa arcará com a dívida. Esta só poderá dar baixa nas duplicatas descontadas, mediante aviso bancário de recebimento (não confundir com aviso de crédito). Caso contrário, o banco debitará na conta corrente da empresa e, normalmente, passará os referidos títulos para cobrança simples, caso estes não sejam devolvidos à empresa.

Exemplo: Em 01/11/X1, a Cia. Silva, que encerra o seu exercício social em 31 de dezembro de cada ano, descontou duplicatas para 31/01/X2 no valor de \$ 30.000 no Banco América S/A, cobrando este juros de \$ 1.500 e mais despesas bancárias fixas de \$ 200, necessárias à cobrança dos títulos, de tal forma que o banco creditou na conta corrente da empresa o valor líquido de \$ 28.300. Assim:

Lançamento efetuado na empresa em 01/11/X1:

D – BCM 28.300

D – Juros a Vencer 1.500

D – Despesas Bancárias 200

C – Duplicatas Descontadas 30.000

Lançamentos de apropriação das despesas financeiras no exercício de X1:*Final de novembro:*

D – Juros Passivos	500
C – Juros a Vencer	500

Final de dezembro:

D – Juros Passivos	500
C – Juros a Vencer	500

Apresentação no balanço patrimonial em 31/12/X1, supondo que o saldo de Duplicatas a Receber seja de \$ 87.000:

ATIVO CIRCULANTE		
Duplicatas a Receber	87.000	
(-) Duplicatas Descontadas	(30.000)	57.000
Juros a Vencer		500

Observações:

1) Duplicatas Descontadas → CONTA RETIFICADORA DO ATIVO

2) De forma diferente da conta *Juros a Vencer* decorrente de empréstimos ou financiamentos com correção prefixada, a qual é classificada, preferencialmente, como retificadora do passivo, a conta *Juros a Vencer* decorrente do desconto de duplicatas deve ser sempre classificada como conta do ativo circulante.

Supondo que, em 31/01/X2, o banco receba os \$ 30.000 referentes às duplicatas, a empresa, mediante aviso, fará os seguintes lançamentos:

Apropriação dos juros:

D – Juros Passivos	500
C – Juros a Vencer	500

Baixa das duplicatas:

D – Duplicatas Descontadas	30.000
C – Duplicatas a Receber	30.000

Supondo que o banco não recebesse as duplicatas, então este teria duas opções:

- Devolveria as duplicatas para a empresa, ou
- Passaria tais duplicatas para cobrança simples

De qualquer forma, a empresa teria que arcar com o pagamento da dívida, debitando o banco \$ 30.000 na conta corrente da empresa, havendo nesta o seguinte lançamento:

D – Duplicatas Descontadas	30.000
C – BCM	30.000

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: A comercial atacadista Carioca Ltda., além das vendas à vista, também opera com vendas a prazo alternando a cobrança de seus clientes em carteira e em bancos. Em 01/03/X1 mantinha as duplicatas de sua emissão nºs 09, 11 e 12 descontadas no banco, as de nºs 10, 13 e 14 em carteira de cobrança e as de nºs 06 e 08 em cobrança simples. As duplicatas 06, 08, 09, 10, 11, 12, 13 e 14 tinham, respectivamente, os seguintes valores de face: R\$ 1.200, R\$ 1.200, R\$ 2.250, R\$ 2.250, R\$ 2.600, R\$ 1.000, R\$ 1.000 e R\$ 1.600.

Ao longo do mês de março, ocorreram os seguintes fatos:

- (1) recebimento em carteira das duplicatas 10 e 14;
- (2) vendas de mercadorias a prazo com a emissão das duplicatas 15, 16 e 17 no valor de face de R\$ 1.160 cada uma;
- (3) vendas à vista no valor de R\$ 3.400;
- (4) desconto bancário das duplicatas 16 e 17;
- (5) baixa da duplicata nº 13 por ter sido considerada incobrável;
- (6) devolução pelo banco das duplicatas nºs 08 e 09, sem cobrar;
- (7) transferência feita pelo banco da duplicata nº 11 para cobrança simples;
- (8) recebimento pelo banco das duplicatas nºs 06 e 12.

Assim, com base nas informações supracitadas, pode-se afirmar que os valores dos saldos de Duplicatas a Receber e Duplicatas Descontadas diferem de:

- a) R\$ 7.210;
- b) R\$ 6.790;
- c) R\$ 7.150;
- d) R\$ 9.300;
- e) R\$ 7.560.

(SOLUÇÃO)

Duplicatas a Receber (saldo inicial) = $1.200 + 1.200 + 2.250 + 2.250 + 2.600 + 1.000 + 1.000 + 1.600 = 13.100$

Duplicatas Descontadas (saldo inicial) = $2.250 + 2.600 + 1.000 = 5.850$

<i>Duplicatas a Receber</i>		<i>Duplicatas Descontadas</i>		<i>Caixa</i>	
13.100	3.850 (1)	(6) 2.250	5.850	(1) 3.850	
(2) 3.480	1.000 (5)	(7) 2.600	2.320 (4)	(3) 3.400	
	1.200 (8)	(8) 1.000			
	1.000 (8)				
<u>9.530</u>			<u>2.320</u>		

<i>Vendas</i>	<i>Bancos</i>	<i>Desp. c/ Titulos Incob.</i>
3.480 (2)	(4) 2.320 2.250 (6)	(5) 1.000
3.400 (3)	(8) 1.200 2.600 (7)	

Logo, a diferença entre os saldos de *Duplicatas a Receber* e *Duplicatas Descontadas* é igual a $\$ 9.530 - \$ 2.320 = \$ 7.210$ (**Opção a**)

4.4. Empréstimo sob Caução de Duplicatas

A caução consiste na entrega das duplicatas ao banco em garantia, para a obtenção de empréstimos, mediante endosso e utilização do borderô.

No empréstimo sob caução de duplicatas, de forma semelhante ao desconto de duplicatas, a empresa **transfere a posse e a propriedade das duplicatas** caucionadas, mediante a lavratura de um contrato, onde ficam determinados:

- o valor do empréstimo, geralmente de curto prazo, o qual deverá ser inferior ao valor das duplicatas caucionadas;
- o valor das duplicatas caucionadas;
- as despesas bancárias da empresa na operação.

Obs.: De acordo com o contrato Resolução do Banco Central nº 695, além da lavratura de um contrato, a empresa beneficiária do empréstimo sob caução deverá também assinar uma promissória e entregá-la ao banco.

Exemplo: Em 01/02/X1, a Cia. Industrial Neiva contratou, junto ao Banco da Cidade S/A, a abertura de um crédito de \$ 40.000 por caução de duplicatas no valor total de \$ 50.000, por um prazo de oito meses. Na operação, o banco cobrou \$ 1.200, a título de comissão e despesas sobre o contrato. Assim, na empresa beneficiária do empréstimo, teremos os seguintes lançamentos contábeis:

Pela remessa, mediante borderô das duplicatas caucionadas:

D – Bancos Conta Caução	50.000
C – Endossos para Caução	50.000

Pela liberação do empréstimo:

D – BCM	40.000
C – Empréstimos sob Caução	40.000

Pela comissão e despesas cobradas pelo banco na operação:

D – Despesas Bancárias	1.200
C – BCM	1.200

Pela baixa das duplicatas em contrapartida com o valor da dívida, tendo em vista o recebimento das mesmas pelo banco:

D – Empréstimos sob Caução	40.000
D – BCM	10.000
C – Duplicatas a Receber	50.000

<i>Bancos Conta Caução</i>	→	conta de compensação do ativo
<i>Endossos para Caução</i>	→	conta de compensação do passivo
<i>Empréstimos sob Caução</i>	→	conta do Passivo Circulante

Obs.: Também será dada a baixa no sistema de compensação fazendo-se um lançamento inverso ao primeiro.

Exercícios de Fixação

1. Ao efetuar o registro relativo ao aviso bancário de que o cliente, cuja duplicata de \$ 700 fora descontada, não efetuou o pagamento, o contabilista responsável pela escrituração da empresa fez indevidamente o seguinte lançamento no livro Diário:

Duplicatas a Receber

a Duplicatas Descontadas 700

Desta forma, a correção poderá ser feita mediante o seguinte lançamento:

- a) Duplicatas Descontadas
a Duplicatas a Receber 1.400
- b) BCM
a Duplicatas a Receber 700
- c) Duplicatas Descontadas
a BCM 1.400
- d) Duplicatas Descontadas
a Diversos
a BCM 700
a Duplicatas a Receber 700 1.400
- e) Duplicatas Descontadas
a Duplicatas a Receber 700

2. Com relação à questão anterior, caso o aviso bancário fosse de quitação da duplicata de \$ 700, o lançamento de correção seria:

- a) Duplicatas Descontadas
a Duplicatas a Receber 1.400
- b) BCM
a Duplicatas a Receber 700
- c) Duplicatas Descontadas
a BCM 1.400
- d) Duplicatas Descontadas
a Diversos
a BCM 700
a Duplicatas a Receber 700 1.400
- e) Duplicatas Descontadas
a Duplicatas a Receber 700

3. Em 01/12/X1, o saldo da conta Duplicatas a Receber da Comercial Taquara Ltda. era de \$ 78.000. Ao longo de dezembro, ocorreram os seguintes fatos:

- Vendas de mercadorias no valor de \$ 80.000, com desconto incondicional concedido de 10%, ICMS 15%, sendo 40% do pagamento à vista e o restante com emissão de duplicatas.
- Recebimento de duplicatas no valor de \$ 26.000.
- Envio de duplicatas ao Banco ABC S/A, sendo \$ 11.000 para cobrança simples, e \$ 25.000 em desconto, cobrando o banco 4% de juros.
- Baixa de duplicatas incobráveis no valor de \$ 5.000, sendo que havia uma provisão para devedores duvidosos no valor de \$ 3.800.

Sabendo-se que, em dezembro de X1, dos \$ 11.000 de duplicatas em cobrança simples o banco recebeu \$ 9.000, mantendo \$ 2.000 em cobrança simples, e dos \$ 25.000 de duplicatas descontadas o banco recebeu \$ 21.000, devolvendo, sem cobrar, duplicatas descontadas no valor de \$ 4.000, podemos afirmar que o saldo da conta Duplicatas a Receber, em 31/12/X1, era de:

- a) \$ 60.200;
- b) \$ 61.200;
- c) \$ 64.200;
- d) \$ 39.200;
- e) \$ 30.200.

4. A Cia. Futura, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, obteve, em 30/10/X0, um empréstimo no valor de 30.000 Ufir, com vencimento para 30/01/X1. Os juros foram de 12%, vencíveis na mesma data do pagamento do principal.

Valores hipotéticos das UFIR (Unidade Fiscal de Referência):

30/10/X0 \$ 0,90

30/11/X0 \$ 0,92

30/12/X0 \$ 0,95

Assim, com base exclusivamente nas informações supracitadas, e supondo todos os meses com 30 dias, no encerramento do exercício de X0, o valor total da dívida e o valor das despesas financeiras de X0 foram, respectivamente:

- a) \$ 30.780 e \$ 3.780;
- b) \$ 28.500 e \$ 2.280;
- c) \$ 30.780 e \$ 1.500;
- d) \$ 28.500 e \$ 3.780;
- e) \$ 28.500 e \$ 1.500.

5. Em 18/11/X1, a Comercial Dilema S/A, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, aplicou \$ 60.000 no Banco AMS S/A, para que, em 10/02/X2, resgatasse o valor de \$ 64.200. Assim, no exercício social de X1, a empresa irá apropriar como receitas financeiras o valor de:

- a) \$ 4.200;
- b) \$ 1.950;
- c) \$ 1.500;
- d) \$ 1.750;
- e) \$ 2.150.

6. A Empresa KVA S/A, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, obteve, em 31/03/X1, um financiamento no valor de US\$ 60.000, com vencimento em 31/03/X2. Os juros foram de 16%, vencíveis na mesma data do pagamento do principal. Por ocasião do encerramento do exercício de X1, a dívida total da empresa junto ao credor era, de Câmbio:

31/01/X1: US\$ 1 = R\$ 0,90

31/12/X1: US\$ 1 = R\$ 1,10

- a) R\$ 73.920;
b) R\$ 76.560;
c) R\$ 76.000;
d) R\$ 73.000;
e) R\$ 75.220.
7. Em 13/11/X0, a Transportadora LUX S/A efetuou uma aplicação financeira no valor de \$ 40.000 com rendimento prefixado de \$ 2.400. Sendo a data de resgate 21/02/X1 e o IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) de 15%, pode-se afirmar, considerando exclusivamente os lançamentos relacionados à referida operação a serem feitos em X0, que a variação do Ativo Circulante foi de:

- a) \$ 1.248;
b) \$ 1.152;
c) \$ 42.400;
d) \$ 37.600;
e) ZERO.

8. A Industrial Amazonas S/A, que encerra seus exercícios sociais em 31/12 de cada ano, adquiriu, em 01/11/X1, mediante financiamento, um equipamento de uso no valor de \$ 18.000, a ser pago em uma única prestação de \$ 24.000 em 01/07/X2. Em relação à operação descrita, no ato da compra, foi feito o seguinte lançamento no Diário da referida empresa:

Diversos

a Financiamentos

Juros Passivos	1.500	
Equipamentos	18.000	<u>19.500</u>

Até o encerramento do exercício social de X1, não foi feita nenhuma correção ou ajuste. Assim, o lançamento de correção a ser feito, ao final de X1, será:

- a) Juros Passivos
a Juros a Vencer 4.500
- b) Juros a Vencer
a Juros Passivos 4.500
- c) Juros a Vencer
a Juros Passivos 1.500
- d) Juros a Vencer
a Financiamentos 4.500
- e) Juros a Vencer
a Equipamentos 1.500

9. Em 30/07/X2, a Indústria de Peças Roma Ltda., que encerra seu exercício social em 31 de dezembro de cada ano, obteve um financiamento externo no valor de US\$ 50.000.

Taxas de câmbio (hipotéticas):

30/07/X2 – US\$ 1,00 = R\$ 0,80

30/09/X2 – US\$ 1,00 = R\$ 0,90

30/11/X2 – US\$ 1,00 = R\$ 1,00

31/12/X2 – US\$ 1,00 = R\$ 1,20

Amortizações efetuadas:

30/09/X2 – US\$ 10.000

30/11/X2 – US\$ 10.000

Com base nas informações anteriores, marque a opção que indica, em 31/12/X2, antes do encerramento das contas de resultado, o saldo da conta Variações Cambiais Passivas:

- a) R\$ 14.000; d) R\$ 12.000;
b) R\$ 15.000; e) R\$ 18.000.
c) R\$ 10.000;

10. (Auditor da Receita Federal/Esaf) A empresa Delta devia à empresa Gama duplicatas no valor de \$ 100,00.

Para liquidar a dívida, devolveu a mercadoria comprada, acrescido 6% de juros a serem pagos em 60 dias.

O registro, de forma simplificada, na contabilidade de Gama é:

- a) Diversos
- | | |
|------------------------|--------|
| a Diversos | |
| Mercadorias | 100,00 |
| Juros a Receber | 6,00 |
| a Duplicatas a Receber | 100,00 |
| a Juros Ativos | 6,00 |
- b) Mercadorias
- | | |
|----------------------|-------------|
| a Diversos | |
| a Duplicatas a Pagar | 100,00 |
| a Juros a Pagar | <u>6,00</u> |
| | 106,00 |
- c) Diversos
- | | |
|--------------------|-------------|
| a Mercadorias | |
| Duplicatas a Pagar | 100,00 |
| Juros a Pagar | <u>6,00</u> |
| | 106,00 |
- d) Diversos
- | | |
|----------------------|-------------|
| a Mercadorias | |
| Duplicatas a Receber | 100,00 |
| Juros a Receber | <u>6,00</u> |
| | 106,00 |
- e) Mercadorias
- | | |
|------------------------|-------------|
| a Diversos | |
| a Duplicatas a Receber | 100,00 |
| a Juros a Receber | <u>6,00</u> |
| | 106,00 |

11. (CEDAE – Contador/CEPERJ) Em 01/11/03, uma determinada empresa realizou, em um Banco, uma operação de desconto de várias duplicatas com vencimentos para 31/03/04, no valor de R\$ 300.000. Pela operação, o Banco cobrou uma taxa de desconto de 2% ao mês (juros simples), despesa bancária de abertura de crédito no valor de R\$ 3.000 e Imposto de Operações Financeiras (IOF) de R\$ 1.500, creditando o valor líquido na conta-corrente da empresa. Com essas informações, pode-se afirmar que o valor das despesas referente à operação de desconto, apropriadas e levadas ao resultado do exercício, em 31/12/03, foi de:

- a) R\$ 16.500; d) R\$ 15.000;
b) R\$ 34.500; e) R\$ 4.500.
c) R\$ 12.900;

12. Em 09/12/2000, a Cia. JM, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, descontou no banco \$ 50.000 em duplicatas com vencimento para 90 dias. Supondo a taxa do IOF 0,004% ao dia e os juros na operação de 3% ao mês, o lançamento a ser feito no livro Diário em 09/12/2000 será:

- a) Diversos
a Duplicatas Descontadas
BCM 45.320
Despesas Bancárias 4.680
50.000
- b) Diversos
a Duplicatas Descontadas
BCM 45.320
Juros a Vencer. 4.680
50.000
- c) Diversos
a Duplicatas Descontadas
BCM 45.500
Juros a Vencer 4.500
50.000
- d) Diversos
a Duplicatas Descontadas
BCM 45.320
Juros Passivos 4.500
IOF 180
50.000
- e) Diversos
a Duplicatas Descontadas
BCM 45.320
Juros a Vencer 4.500
IOF 180
50.000

13. Com relação à questão anterior, o fato descrito gerou, no exercício social de 2000, uma variação no Capital Circulante Líquido no valor de:

- a) \$ 1.100; d) \$ 4.680;
b) \$ 180; e) \$ 1.280.
c) \$ 4.500;

14. A Industrial Siqueira S/A tinha duplicatas a receber descontadas no Banco do Brasil. Em 21/06 recebeu o aviso de que o banco recebera uma duplicata no valor de R\$ 1.300. Assim, a contabilização do evento se dará pelo seguinte lançamento:

a) Bancos Conta Movimento	
a Duplicatas a Receber	1.300
b) Duplicatas a Receber	
a Duplicatas Descontadas	1.300
c) Duplicatas Descontadas	
a BCM	1.300
d) Duplicatas a Receber	
a BCM	1.300
e) Duplicatas Descontadas	
a Duplicatas a Receber	1.300

15. Uma empresa, cujo exercício social coincide com o ano calendário, contraiu uma dívida junto ao Banco VIP S/A, mediante a assinatura de uma promissória nas seguintes condições:

- Nota Promissória:
 Data da emissão: 23/11/X0
 Vencimento: 13/03/X1
 Valor do título: \$ 80.000
- Juro = \$ 22.000
- Despesas Bancárias = \$ 900
- IOF = \$ 1.100

Assim, com relação à operação descrita, marque a opção que indica, respectivamente, o valor líquido a ser debitado à conta Banco VIP S/A – Conta Movimento, em 23/11/X0, e o total das despesas levadas ao resultado em 31/12/X0:

- a) \$ 58.000 e \$ 7.600;
 - b) \$ 56.000 e \$ 9.600;
 - c) \$ 56.000 e \$ 7.600;
 - d) \$ 104.000 e \$ 9.600;
 - e) \$ 80.000 e \$ 9.600.
16. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Uma duplicata descontada, paga no vencimento pelo sacado, origina na escrituração do sacador o seguinte lançamento:
- a) Bancos – C/Movimento
 a Duplicatas a Receber
 - b) Bancos – C/Movimento
 a Duplicatas Descontadas
 - c) Duplicatas Descontadas
 a Duplicatas a Receber
 - d) Duplicatas a Receber
 a Bancos – C/Movimento
 - e) Duplicatas a Receber
 a Duplicatas Descontada

17. (Auditor da Receita Federal/Esaf) A firma Duplittitus opera com vendas a prazo alternando a cobrança em carteira e em bancos, mediante desconto de duplicatas. Em primeiro de abril mantinha as duplicatas de sua emissão nºs 03, 05 e 08 em carteira de cobrança e as de nºs 04, 06 e 07 descontadas no banco. Cada uma dessas letras tinha valor de face de R\$ 60,00, exceto a nº 07, cujo valor era R\$ 70,00.

Durante o mês de abril ocorreram os seguintes fatos:

- vendas a prazo com emissão das duplicatas nºs 09, 10 e 11 (3 x 50): R\$ 150,00
- vendas à vista mediante notas fiscais: R\$ 200,00
- desconto bancário das duplicatas nºs 09 e 10: R\$ 100,00
- recebimento em carteira das duplicatas nºs 03 e 05: R\$ 120,00
- devolução pelo banco da duplicata nº 04, sem cobrar: R\$ 60,00
- recebimento pelo banco da duplicata nº 07: R\$ 70,00

Com essas informações podemos concluir que, após a contabilização, o saldo final das contas Duplicatas a Receber e Duplicatas Descontadas será, respectivamente, de:

- a) R\$ 160,00 e R\$ 330,00;
- b) R\$ 330,00 e R\$ 160,00;
- c) R\$ 140,00 e R\$ 160,00;
- d) R\$ 200,00 e R\$ 220,00;
- e) R\$ 330,00 e R\$ 220,00.

18. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Em 01/10/1990 foram descontadas duplicatas em Banco. Uma duplicata no valor de \$ 10.000,00, com vencimento para 10/11/1990, não foi liquidada e o Banco transferiu para cobrança simples, no dia do vencimento. Em 01/12/1990, após conseguir um abatimento de 30% no valor da duplicata, o cliente liquidou a dívida junto ao Banco, pagando, ainda, juros de \$ 70,00. O registro contábil da operação realizada no dia 01/12/1990 foi assim feito pelo emitente da duplicata:

- a) Diversos
 - a Diversos
 - Abatimentos Concedidos 3.000,00
 - Bancos c/Movimento 7.070,00
 - a Duplicatas a Receber 10.000,00
 - a Juros Ativos 70,00
- b) Diversos
 - a Diversos
 - Duplicatas Descontadas 10.000,00
 - Juros Ativos 70,00
 - a Bancos c/Movimento 7.070,00
 - a Abatimentos Concedidos 3.000,00
- c) Diversos
 - a Diversos
 - Bancos c/ Movimento 7.070,00
 - Abatimentos Auferidos 3.000,00
 - a Duplicatas Descontadas 10.000,00
 - a Juros Ativos 70,00
- d) Duplicatas Descontadas 10.000,00
 - a Diversos
 - a Bancos c/Movimento 7.000,00
 - a Abatimentos Concedidos 3.000,00

e) Diversos	
a Diversos	
Duplicatas a Receber	10.000,00
Juros Ativos	70,00
a Abatimentos Concedidos	3.000,00
a Bancos c/Movimento	7.070,00

(Auditor da Receita Federal/Esaf) Em 01/10/19X1 a CIA. ALVORECER desconta uma nota promissória de \$ 100.000, com vencimento previsto para 31/01/19X2, e juros de \$ 8.000.

Com base nesta afirmativa, assinale a opção correta nas questões 19 e 20.

19. Na data da operação o registro contábil efetuado foi:

- débito de \$ 92.000 na conta "Notas Promissórias a Pagar" e crédito de igual valor na conta "Banco C/Emprestimos";
- débito de \$ 8.000 em "Despesas Financeiras de Juros", \$ 92.000 em "Bancos C/Movimento" e crédito de \$ 100.000 em "Notas Promissórias a Pagar";
- débito de \$ 8.000 em "Encargos Financeiros a Transcorrer", \$ 92.000 em "Bancos C/Movimento" e crédito de \$ 100.000 em "Notas Promissórias a Pagar";
- débito de \$ 8.000 em "Resultados de Exercícios Futuros – Juros Ativos", \$ 92.000 em "Bancos C/Movimento" e crédito de \$ 100.000 em "Notas Promissórias a Pagar";
- débito de \$ 92.000 na conta "Bancos C/Movimento" e crédito de igual valor na conta "Notas Promissórias a Pagar".

20. Em 31/12/19X1, quando a empresa apresentar seu Balanço Patrimonial, o efeito gerado pela operação retrocitada na apuração do resultado da empresa será:

- nulo, por se tratar de Resultados de Exercícios Futuros;
- de apropriação de despesa financeira em \$ 4.000;
- de apropriação de despesa financeira em \$ 8.000;
- de apropriação de despesa financeira em \$ 2.000;
- de apropriação de despesa financeira em \$ 6.000.

21. Na obtenção de um empréstimo, em 01/12/X1, no valor de \$ 100.000, para pagamento em cota única em 01/03/X2, uma empresa pagou antecipadamente \$ 12.000 de juros na mesma data do empréstimo. O contador da empresa contabilizou em 01/12/X1 os referidos \$ 12.000 como despesas financeiras de X1. Considerando que a empresa encerra seu exercício em 31/12/X1, em observância ao regime de competência, o contador deverá contabilizar nesta data da seguinte forma:

- Débito "Juros Passivos" \$ 12.000 e crédito "Juros a Vencer" \$ 12.000.
- Débito "Juros Passivos" \$ 4.000 e crédito "Juros a Vencer" \$ 4.000.
- Débito "Juros Passivos" \$ 8.000 e crédito "Juros a Vencer" \$ 8.000.
- Débito "Juros a Vencer" \$ 8.000 e crédito "Juros Passivos" \$ 8.000.
- Débito "Juros a Vencer" \$ 4.000 e crédito "Juros Passivos" \$ 4.000.

22. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Dados de um financiamento externo obtido pela Comercial Exportadora Cajueiro S/A:

Valor do Financiamento: US\$ 100,000.00

Data da operação: 31/12/89

Taxa de câmbio (hipotéticas):

31/12/89 \$ 50,00/US\$ 1.00

30/6/90 \$ 70,00/US\$ 1.00

31/12/90 \$ 90,00/US\$ 1.00

Amortizações Efetuadas:

30/6/90 US\$ 50.000.00

31/12/90 US\$ 25.000.00

As perdas cambiais, em função dos pagamentos efetuados e da avaliação do saldo da obrigação em moeda estrangeira no balanço, somente foram contabilizadas em 31/12/1990.

Análise os dados fornecidos, faça os cálculos necessários e, em seguida, assinale a opção que contenha a conta de resultado debitada e o montante das perdas, respectivamente:

- Variações Monetárias Ativas e \$ 3.000.000,00.
 - Despesas Financeiras e \$ 2.250.000,00.
 - Variações Monetárias Passivas e \$ 2.250.000,00.
 - Variações Monetárias Ativas e \$ 4.000.000,00.
 - Variações Monetárias Passivas e \$ 3.000.000,00.
23. Sejam os seguintes itens:
- Venda de mercadorias a prazo com emissão de duplicatas.
 - Envio de mercadorias para consignação.
 - Envio de duplicatas ao banco para cobrança simples.
 - Envio de duplicatas ao banco para desconto.
 - Envio de duplicatas ao banco para obtenção de um empréstimo sob caução das mesmas.
- Assim, há transferência de posse mas não de propriedade:
- apenas em I;
 - apenas em II e V;
 - apenas em II e III;
 - apenas em III;
 - apenas em I e III.

24. (Auditor da Receita Federal/Esaf) O saldo, em 01/06/1993, da conta Duplicatas a Receber era de \$ 45,00.

No mês de junho ocorreram os seguintes fatos:

- vendas a prazo \$ 190,00
- venda à vista \$ 240,00
- recebimento de duplicatas \$ 030,00
- desconto de duplicatas, no Banco Segurança \$ 110,00
- recebimento de duplicatas, pelo Banco Segurança \$ 090,00

Considerando que o Banco devolveu, sem cobrar, duplicatas descontadas no valor de \$ 20,00, podemos afirmar que o saldo da conta Duplicatas a Receber, em 30/06/1993, era de:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) \$ 355,00; | d) \$ 135,00; |
| b) \$ 95,00; | e) \$ 115,00. |
| c) \$ 235,00; | |

25. (Fiscal de Tributos Municipais/Niterói/Emap) A Empresa Itamarati LTDA. obteve um empréstimo no Banco do Estado, em 31/03/1993, no valor de 50.000 UFIR, com vencimento para 31/03/1994. Os juros foram de 10%, vencíveis na mesma data do pagamento do principal. O valor nominal (hipoteticamente) da UFIR em 31/03/1993 era de \$ 300 e em 31/12/1993, de \$ 350. Por ocasião do encerramento do exercício de 1993, a dívida total da empresa junto ao Banco, registrada no passivo circulante, era de:

- a) \$ 16.500.000;
- b) \$ 17.500.000;
- c) \$ 18.625.000;
- d) \$ 18.812.500;
- e) \$ 19.250.000.

26. Marque a opção que indica conta exclusivamente utilizada na contabilização de aplicações financeiras com rendimentos prefixados:

- a) Encargos Financeiros a Transcorrer.
- b) Juros Ativos.
- c) Receitas Financeiras a Vencer.
- d) Variações Monetárias Ativas.
- e) Ganhos Cambiais.

27. No início do exercício social de X1, o saldo da conta Duplicatas a Receber da Cia. Mineira era de \$ 33.000. Ao longo de X1, ocorreram, entre outros, os seguintes fatos:

- Vendas de mercadorias no valor de \$ 50.000, com desconto incondicional concedido de 20%, ICMS 18%, sendo 25% do pagamento à vista e o restante com emissão de duplicatas.
- Recebimento de duplicatas no valor de \$ 11.000.
- Envio de duplicatas ao Banco Aginomoto S/A, sendo \$ 18.000 para cobrança simples; \$ 10.000 em desconto, cobrando o banco 10% de juros; \$ 5.000 em caução para a obtenção de um empréstimo de \$ 4.000, com juros e correção pós-fixada a serem pagos em uma única cota na quitação do empréstimo.
- Baixa de duplicatas incobráveis no valor de \$ 6.000, sendo que havia uma provisão para devedores duvidosos no valor de \$ 1.000.

Sabe-se ainda que:

- Dos \$ 18.000 de duplicatas em cobrança simples, o banco recebeu \$ 12.000, mantendo o restante em cobrança.
- Dos \$ 10.000 de duplicatas descontadas, o banco recebeu \$ 8.000, devolvendo \$ 2.000 para a empresa.
- O banco recebeu integralmente as duplicatas caucionadas no valor de \$ 5.000, cobrando juros e correção monetária de \$ 700 na quitação do empréstimo de \$ 4.000.

Assim, considerando exclusivamente as informações dadas, pode-se afirmar que o saldo da conta Duplicatas a Receber no encerramento do exercício social de X1 foi de:

- a) \$ 20.000;
- b) \$ 21.000;
- c) \$ 22.000;
- d) \$ 23.000;
- e) \$ 24.000.

28. (Bacen/Vunesp) Em 05/05/X4, determinada empresa fez uma aplicação financeira de 25.000; o resgate integral ocorreu em 16/05/X4; o rendimento bruto creditado foi de 2.500, o IRRF foi de 125 e o IOF retido na fonte foi de 78. Os valores a serem contabilizados, na data do resgate, a débito de Bancos C/Movimento e a crédito de Receitas Financeiras são, respectivamente:

- a) 27.500 e 2.295;
- b) 27.422 e 2.375;
- c) 27.375 e 2.422;
- d) 27.297 e 2.500;
- e) 27.297 e 2.297.

29. (Bacen/Vunesp) No ano de 19X1, a Tupiniquins Ltda. contratou um empréstimo em moeda estrangeira (US\$ Dólar) nas condições a seguir apresentadas.

Valor do empréstimo obtido: US\$ 150.000.

Taxa de juros simples: 12% a.a.

Data da liberação: 20/05/X1.

Pagamento do principal acrescido dos juros: cinco parcelas semestrais, iguais e sucessivas, nas seguintes datas:

20/11/19X1

20/05/19X2

20/11/19X2

20/05/19X3

20/11/19X3

Taxas de câmbio consideradas para o US\$ Dólar:

<u>Data</u>	<u>Taxas de câmbio (R\$/US\$)</u>
20/05/19X1	1,00
20/11/19X1	1,50
30/12/19X1	2,00

Considere o ano com 360 dias e o mês com 30 dias.

Considerada unicamente esta operação, os saldos das contas referentes a Bancos (no disponível) e a Despesas Financeiras (no Sistema de Resultados), em 30/12/19X1, são, respectivamente:

- a) 88.300 e 148.500;
- b) 91.500 e 151.700;
- c) 105.000 e 138.200;
- d) 136.500 e 151.700;
- e) 150.000 e 138.200.

30. (IRB – Analista/Esaf) A empresa Westímulo Ltda., credora de diversos títulos a receber, contratou um desconto bancário no valor de R\$ 300.000,00, com encargos bancários de 6%, remetendo ao estabelecimento financeiro o respectivo borderô em 4 de setembro de 2005.

Na remessa do borderô, além do lançamento nas contas de compensação, a empresa fez o seguinte lançamento (assinale o registro correto):

- | | | |
|---------------------------|----------------------|----------------|
| a) Bancos conta Movimento | | |
| a Diversos | | |
| a Duplicatas Descontadas | R\$ 282.000,00 | |
| a Encargos Bancários | <u>R\$ 18.000,00</u> | R\$ 300.000,00 |
| b) Bancos conta Movimento | | |
| a Diversos | | |
| a Duplicatas a Receber | R\$ 282.000,00 | |
| a Encargos Bancários | <u>R\$ 18.000,00</u> | R\$ 300.000,00 |
| c) Diversos | | |
| a Duplicatas Descontadas | | |
| Bancos conta Movimento | R\$ 300.000,00 | |
| Encargos Bancários | <u>R\$ 18.000,00</u> | R\$ 318.000,00 |
| d) Diversos | | |
| a Duplicatas a Receber | | |
| Bancos conta Movimento | R\$ 282.000,00 | |
| Encargos Bancários | <u>R\$ 18.000,00</u> | R\$ 300.000,00 |
| e) Diversos | | |
| a Duplicatas Descontadas | | |
| Bancos conta Movimento | R\$ 282.000,00 | |
| Encargos Bancários | <u>R\$ 18.000,00</u> | R\$ 300.000,00 |

CAPÍTULO 12

BALANÇO PATRIMONIAL

1. CONCEITO

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que tem por objetivo evidenciar o patrimônio de uma entidade em dado momento (normalmente, em 31 de dezembro de cada ano).

2. OBRIGATORIEDADE

De acordo com o inciso I do art. 176 da Lei nº 6.404/1976, ao fim de cada exercício social a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, entre outras demonstrações contábeis, o balanço patrimonial e, posteriormente, publicá-lo juntamente com as demais demonstrações contábeis.

De acordo com o § 1º do referido artigo, as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior. Desta forma, ao publicar o balanço do exercício atual, uma companhia deverá publicar também o balanço do exercício anterior.

Exemplo:

ATIVO	20X1	20X0	PASSIVO	20X1	20X0
Circulante			Circulante		
Caixa e Bancos	18.000	15.000	Fornecedores	10.700	12.100
Clientes	32.000	29.000	Salários a Pagar	4.000	3.500
Estoques	7.000	11.000	INSS a Recolher	1.200	900
			FGTS a Recolher	320	280
Não Circulante			IRRF a Recolher	480	220
Realizável LP			IR a Pagar	-	2.000
Empréstimos a Sócios	-	14.000	CSLL a Pagar	-	1.000
			Não Circulante		
Investimentos			Financiamentos	31.000	31.000
Imóveis Alugados	23.000	23.000	Receitas Diferidas	1.300	1.000
Imobilizado			Patrimônio Líquido		
Veículos	20.000	20.000	Capital Social	50.000	50.000
Depreciação Acumulada	(10.000)	(6.000)	Reserva Legal	-	4.000
			Prejuízos Acumulados	(9.000)	-
TOTAL DO ATIVO	90.000	106.000	TOTAL DO PASSIVO	90.000	106.000

De acordo com o § 2º do mesmo artigo, nas demonstrações as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem um décimo do valor do respectivo grupo; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como “diversas contas” ou “contas correntes”. Assim, se uma empresa tiver, por exemplo, um estoque de “Materiais de Escritório” no valor de R\$ 1.200,00 e “Materiais de Limpeza” no valor de R\$ 400,00, seria aceitável a agregação em “Materiais de Consumo” no valor de R\$ 1.600,00, desde que o valor do grupo de contas a que pertençam esses materiais fosse, no mínimo, de R\$ 16.000,00.

3. EXERCÍCIO SOCIAL (LEI Nº 6.404/1976, ART. 175)

O *caput* do art. 175 da Lei nº 6.404/1976 define o tempo de duração do exercício social. Segundo esse artigo, o exercício social terá a duração de 1 ano e a data do término será fixada no estatuto da companhia.

Observações:

1) Não há a obrigatoriedade de o exercício social seguir o ano-calendário. Porém, na maioria dos casos, as empresas preferem seguir o ano-calendário, ou seja, começam o exercício social no dia 1º de janeiro e encerram no dia 31 de dezembro. Consequentemente, os seus balanços representarão os seus patrimônios no dia 31 de dezembro de cada ano.

2) Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária, o exercício social poderá ter duração diversa (art. 175, parágrafo único).

4. NOTAS EXPLICATIVAS

Com base no disposto no § 4º do art. 176 da Lei nº 6.404/1976, podemos concluir que o Balanço Patrimonial e as demais demonstrações contábeis serão complementados por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

De acordo com o § 5º do referido artigo, as notas deverão indicar:

a) Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo.

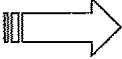
Exemplo: As notas explicativas da Cia. ALFA indicaram os seguintes critérios de avaliação dos elementos patrimoniais:

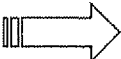
- Os estoques de mercadorias foram registrados pelo custo médio de aquisição, ou valor de mercado, dos dois o menor.
- As aplicações financeiras a curto e longo prazos foram registradas pelo custo de aquisição mais juros e correção monetária até a data do encerramento do exercício social de 20X3.

- Os bens do ativo imobilizado tangível foram registrados pelo custo de aquisição deduzido da respectiva depreciação computada pelo método das quotas constantes, sendo utilizadas as seguintes taxas anuais, conforme determinação da Secretaria da Receita Federal: veículos 20%, móveis e utensílios 10% e edificações 4%.
- b) Os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (será visto no Capítulo 16).
- c) O aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (será visto no item 11.5 deste capítulo).
- d) Os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes. **Exemplo:** Entre outros fatos, as notas explicativas da Cia. ALFA indicaram os seguintes:
- Em 31/12/X3, a empresa tem em seu imobilizado um caminhão adquirido por R\$ 35.000,00 mediante alienação fiduciária, faltando para a quitação 14 prestações de R\$ 2.130,00.
 - O prédio da fábrica localizada na Rua Pedro Alcântara nº 30 poderá ser desapropriado, pois está em litígio junto à Prefeitura.
 - O prédio da fábrica localizada na Rua Alencar no valor de R\$ 56.000,00 foi hipotecado para garantia de financiamentos bancários.
- e) A taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo. **Exemplo:** A taxa mensal de juros dos empréstimos bancários a longo prazo é de 3,2%. Para a garantia de tais empréstimos, foram penhoradas mercadorias no valor de R\$ 65.000,00. Na data do atual balanço (31/12/X0), os referidos empréstimos têm os seguintes vencimentos:
- | | |
|---------------|----------|
| R\$ 12.000,00 | 01/07/X2 |
| R\$ 23.000,00 | 01/11/X3 |
| R\$ 10.000,00 | 01/06/X4 |
- f) O número, espécies e classes das ações do capital social. **Exemplo:** O Capital Social da companhia está dividido em 60.000 ações de valor nominal R\$ 25,00 cada, sendo 40.000 ações ordinárias, 12.000 ações preferenciais de dividendos mínimos de R\$ 4,50 e 8.000 ações preferenciais de dividendos fixos de R\$ 3,00.
- g) As opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício. **Exemplo:** No exercício social de X1, foram emitidas 11.000 novas ações ordinárias de valor nominal R\$ 25,00, com ágio de 20%.
- h) Os ajustes de exercícios anteriores (será visto no item 4.2 do Capítulo 14).
- i) Os eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. **Exemplo:** Parte dos estoques evidenciados no ativo circulante no balanço de 31/12/X1, em 12/01/X2, foram destruídos, devido a um incêndio no depósito.

5. FORMAS DE APRESENTAÇÃO

O balanço patrimonial pode ser apresentado em colunas justapostas ou colunas sobrepostas.

ATIVO	PASSIVO		<div style="border: 1px dashed black; padding: 10px; display: inline-block;">Colunas justapostas</div>
Bens	Exigível		
+ Direitos	Não Exigível		

ATIVO		<div style="border: 1px dashed black; padding: 10px; display: inline-block;">Colunas sobrepostas</div>
Bens + Direitos		
PASSIVO		
Exigível		
Não Exigível		

$$\text{Passivo (Total)} = \text{Passivo (Exigível)} + \text{Passivo (Não Exigível)}$$

Observações:

1) Quando a Lei nº 6.404/1976 usa o termo “Passivo” ela está se referindo ao “Passivo Total”, ou seja, Passivo Exigível + Passivo Não Exigível = Lado direito do balanço de colunas justapostas ou parte inferior do balanço de colunas sobrepostas. Doutrinariamente, quando se usa o termo “Passivo”, normalmente, está se referindo apenas ao “Passivo Exigível”, isto é, apenas às obrigações.

2) Tendo em vista a equação patrimonial “Ativo = Passivo + PL”, onde o valor do **Ativo** é o valor do “Total do Ativo no Balanço” e o valor do **Passivo** (ou Passivo Exigível) + **Patrimônio Líquido** (ou Passivo Não Exigível) é igual ao “Total do Passivo no Balanço”, podemos concluir que, em todo balanço patrimonial, o total do ativo sempre será igual ao total do passivo. Assim, se num determinado balanço o Total do Ativo for de R\$ 28.000, obrigatoriamente, o Total do Passivo também será de R\$ 28.000.

6. GRUPOS DE CONTAS (LEI Nº 6.404/1976, ART. 178)

A fim de facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia, no balanço, o ativo e o passivo foram subdivididos da seguinte forma:

ATIVO

Ativo Circulante	}	↓	<i>Ordem decrescente de <u>liquidez</u></i>
Ativo Não Circulante			

PASSIVO

Passivo Circulante	}	↓	<i>Passivo Exigível</i>
Passivo Não Circulante			<i>(Ordem decrescente de <u>exigibilidade</u>)</i>

Patrimônio Líquido	}		<i>Passivo Não Exigível</i> <i>(não há de se falar em ordem de exigibilidade)</i>
--------------------	---	--	--

Observações:

1) Liquidez é a facilidade de movimentar uma conta do ativo. Desta forma, visto que as contas do ativo circulante são as mais movimentadas, terão a maior liquidez. Por outro lado, as contas do ativo não circulante são as menos movimentadas, tendo, portanto, a menor liquidez.

2) De acordo com o parágrafo terceiro do art. 178 da Lei nº 6.404/1976, os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente. Assim, por exemplo, se uma companhia tiver, por ocasião do encerramento do exercício social, ICMS a Recuperar no valor de R\$ 12.000,00 e IPI a Recolher no valor de R\$ 8.000,00, não poderá haver a compensação, devendo aquele ser classificado no ativo circulante e este, no passivo circulante. Se, no entanto, tivesse ICMS a Recuperar no valor de R\$ 12.000,00, em função de compras de mercadorias, e, em função de vendas de mercadorias, ICMS a Recolher no valor de R\$ 7.000,00, no ativo circulante teria, após a compensação, ICMS a Recuperar de R\$ 5.000,00.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: (Auditor da Receita Federal/Esaf) Considere os seguintes dados:

ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE	
Mercadorias	50	Impostos a Pagar	80
Duplicatas a Receber	70	Salários a Pagar	120
Caixa	10	Fornecedores	240
Bancos	30	Empréstimos bancários	180
Outras contas	60		
Matérias-Primas	60		
Máquinas	120		

A apresentação anterior, de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1976, incorre em algumas impropriedades. Elas são em número de:

- a) 3;
- b) 1;
- c) 2;
- d) 5;
- e) 4.

(SOLUÇÃO)

O primeiro erro encontrado é a ordem das contas. De acordo com o § 1º do art. 178 da Lei nº 6.404/1976, no ativo as contas devem ser dispostas em ordem decrescente de liquidez. Desta forma, o ativo circulante deveria ter começado com as contas "Caixa" e "Bancos", e não com a conta "Mercadorias".

O segundo erro encontrado é a utilização do termo genérico "Outras Contas". De acordo com o § 2º do art. 176 da Lei nº 6.404/1976, não é permitida a utilização de designações genéricas.

O terceiro erro encontrado é a classificação de "Máquinas" como ativo circulante, pois tal conta pertence ao ativo imobilizado. (Opção a)

7. ATIVO CIRCULANTE

Conforme o inciso I do art. 179 da Lei nº 6.404/1976, o Ativo Circulante é composto por três partes:

- Disponibilidades
- Direitos Realizáveis no Curso do Exercício Social Subsequente
- Aplicações dos Recursos em Despesas do Exercício Seguinte

7.1. Disponibilidades

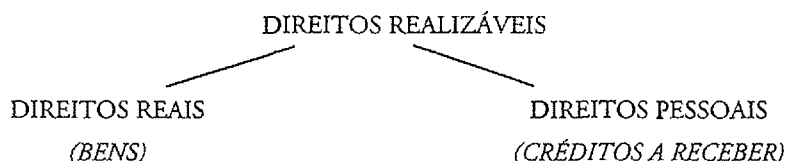
Parte do ativo circulante que compreende as contas que representam bens numerários (dinheiro).

Exemplos:

- Cx (Caixa)
- BCM (Bancos Conta Movimento)
- Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata
- Numerário em Trânsito

7.2. Direitos Realizáveis no Exercício Seguinte

Parte do ativo circulante composta pelos direitos pessoais a curto prazo, isto é, créditos contra terceiros realizáveis no exercício seguinte, como, por exemplo, uma duplicata a receber que será recebida de clientes no exercício seguinte, ou direitos reais a curto prazo, ou seja, bens que serão realizáveis no exercício seguinte, como, por exemplo, estoques de mercadorias que serão vendidas no exercício seguinte ou estoques de materiais de escritório que serão consumidos no exercício seguinte.



Obs.: Como podemos observar, a palavra “REALIZÁVEL” tem sentido amplo. Pode significar desde algum direito que será recebido, até algum bem que será consumido ou vendido.

Exemplos:

DIREITOS REAIS:

- Mercadorias
- Matérias-Primas
- Produtos em Elaboração
- Produtos Prontos
- Material de Expediente etc.

DIREITOS PESSOAIS:

- Duplicatas a Receber
- Promissórias a Receber
- Contas a Receber
- Adiantamentos a Fornecedores
- Adiantamentos a Empregados
- Impostos a Recuperar
- Dividendos a Receber etc.

7.3. Despesas do Exercício Seguinte

São despesas cujos fatos geradores ocorrerão no exercício seguinte. Desta forma, em vista do regime de competência, só serão despesas no exercício seguinte. No exercício atual, são classificadas como ativo circulante, tendo em vista a “semelhança” que têm com os créditos da empresa. Assim, por exemplo, se o aluguel de janeiro de 2008, no valor de R\$ 4.000, for pago em dezembro de 2007, apesar de o pagamento ter sido em 2007, o aluguel compete (regime de competência) a 2008, ou seja, o fato gerador, que é o usufruir do imóvel, ocorrerá em 2008. Assim, *Despesa Antecipada de Aluguel*, para o exercício social de 2007, não é considerada despesa, e sim uma conta do ativo circulante, pois é “semelhante” a um direito (direito de usufruir do imóvel). Daí, sua classificação como ativo, visto que este é composto de **bens** e **direitos**. No exercício de 2008, tal despesa será apropriada (incorrida), isto é, será reconhecida a ocorrência do fato gerador, e assim tal despesa “sairá” do ativo circulante e se “transformará” efetivamente numa despesa.

No exemplo supracitado, seriam feitos os seguintes lançamentos:

Pagamento antecipado do aluguel (dezembro de 2007):

D – Aluguéis a Vencer	4.000,00
C – Caixa	4.000,00

Apropriação dos aluguéis pagos antecipadamente (janeiro de 2008):

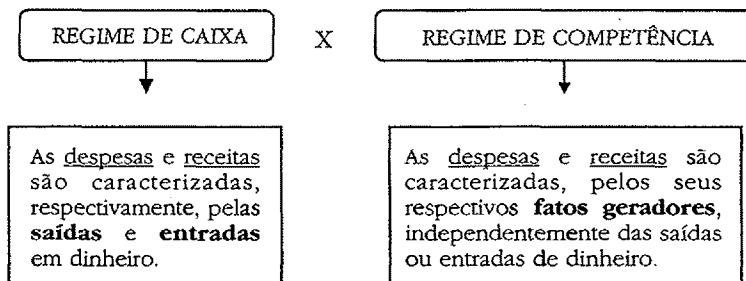
D – Despesas de Aluguéis	4.000,00
C – Aluguéis a Vencer	4.000,00

Outros exemplos de contas que representam despesas antecipadas:

- Seguros a Vencer
- Juros a Vencer
- etc.

Observações:

- 1) Lembrando o que foi visto no Capítulo 3, temos:



Assim, no exemplo anterior, se a empresa adotasse o **regime de caixa**, teria, em dezembro de 2007, *Despesas de Aluguéis* = R\$ 4.000 (despesa). Se, no entanto, adotasse **regime de competência**, em dezembro de 2007, teria *Aluguéis a Vencer* = R\$ 4.000 (ativo circulante) e, em janeiro de 2008, *Despesas de Aluguéis* = R\$ 4.000. Notemos que não existe a conta “*Aluguéis a Vencer*” no regime de caixa. Esta conta é exclusiva de empresas que adotam o regime de competência em sua escrituração.

2) Com base no disposto na Lei nº 6.404/1976, art. 187, § 1º, alíneas *a* e *b*, as SOCIEDADES ANÔNIMAS são obrigadas a adotar o REGIME DE COMPETÊNCIA em seu sistema contábil.

3) As entidades sem fins lucrativos e as pequenas empresas, desde que não sejam sociedades anônimas, podem usar REGIME DE CAIXA em seu sistema contábil.

4) O termo “*a vencer*” é equivalente ao termo “*a apropriar*”. *Apropriar* significa reconhecer a ocorrência do fato gerador. Assim, “*a apropriar*” significa “*a reconhecer o fato gerador*”, isto é, o fato gerador ainda vai ocorrer, portanto, ainda não existe a consumação da despesa. Desta forma, *Seguros a Vencer*, *Aluguéis a Vencer* e *Juros a Vencer*, são, respectivamente, equivalentes a *Seguros a Apropriar*, *Aluguéis a Apropriar* e *Juros a Apropriar*.

5) A boa doutrina contábil classifica a conta “*Juros a Vencer*” (ou “*Juros a Transcorrer*” ou “*Encargos Financeiros a Transcorrer*” ou “*Juros a Apropriar*”) como conta reduzora (retificadora) do passivo, e não como uma despesa antecipada classificada no ativo circulante ou ativo realizável a longo prazo. A razão deste fato é que a referida conta é utilizada em operações de empréstimos e financiamentos com juros pagos antecipadamente. Assim, por exemplo, se uma empresa contrair um empréstimo bancário no valor de R\$ 20.000,00 com juros antecipados de R\$ 4.000,00, significa que a empresa recebeu em dinheiro do banco a quantia de R\$ 16.000, cobrando este R\$ 4.000 de juros antecipadamente. No passivo exigível da empresa, seria indicado da seguinte forma:

PASSIVO

Empréstimos a Pagar 20.000

Juros a Vencer (4.000) 16.000

6) A conta “*Empréstimos a Pagar*” é conta do passivo circulante ou exigível a longo prazo. A conta “*Juros a Vencer*”, visto que retifica uma conta do passivo exigível, é conta retificadora deste.

7) No caso dos juros a vencer referentes aos descontos de duplicatas, a conta “*Juros a Vencer*”, de fato, deve ser classificada no ativo circulante, e não como retificadora do passivo, pois a conta “*Duplicatas Descontadas*” é conta do ativo circulante, e não conta do passivo.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: (Auditor-Fiscal da Receita Federal/Esaf — Adaptada) A empresa Sol S.A. apresentou valores correntes ou circulantes, com os seguintes saldos:

Caixa	40,00
Bancos c/Movimento	100,00
Valores Mobiliários	200,00
Mercadorias	600,00
Material de Consumo	120,00
Duplicatas a Pagar	800,00
Duplicatas Descontadas	300,00
Duplicatas a Receber	500,00

No encerramento do exercício, para promover os ajustes necessários ao Balanço, o Contador apurou que:

- 1 — o extrato bancário indicava um cheque de R\$ 20,00 emitido mas ainda não sacado pelo portador;
- 2 — os valores mobiliários são mil ações da CSN, avaliadas a vinte e cinco centavos de real, no dia do balanço;
- 3 — ainda faltam contabilizar R\$ 40,00 de receitas antecipadas e R\$ 150,00 de despesas antecipadas;

Feitas as atualizações contabilmente necessárias, o balanço patrimonial apresentará um Ativo Circulante no valor de:

- a) R\$ 1.150,00;
- b) R\$ 1.350,00;
- c) R\$ 1.320,00;
- d) R\$ 1.410,00;
- e) R\$ 1.370,00.

(SOLUÇÃO)

$$AC \text{ (inicial)} = 40 + 100 + 200 + 600 + 120 - 300 + 500 = 1.260$$

■ O cheque emitido e ainda não sacado pelo portador não gera nenhuma alteração no ativo circulante, pois, no momento que a empresa emite o cheque, já contabiliza um crédito em Bancos (princípio contábil da oportunidade), independentemente do que o portador fará com o cheque.

■ As ações de outras sociedades classificadas no ativo circulante, de acordo com a Lei nº 6.404/76, art. 18, inciso I, alínea "a", devem ser avaliadas a VALOR JUSTO (para maior ou para menor), isto é, o valor de cotação normal no mercado, que, no caso é de R\$ 0,25 na data do balanço. Assim, as 1.000 ações da CSN de R\$ 200,00 serão avaliadas por R\$ 250,00, gerando um ajuste positivo de R\$ 50,00.

■ A contabilização das receitas antecipadas aumentou o caixa de R\$ 40,00, gerando mais um ajuste positivo no ativo circulante de R\$ 40,00. Já a contabilização das despesas antecipadas não afeta o ativo circulante, visto que sai dinheiro do caixa mas entra uma despesa antecipada no mesmo valor. Finalmente, o valor do ativo circulante após os ajustes será de R\$ 1.260,00 + R\$ 50,00 + R\$ 40,00, ou seja, R\$ 1.350,00. (Opção b)

8. ATIVO NÃO CIRCULANTE

Divide-se em 4 subgrupos:

- Ativo Realizável a Longo Prazo
- Ativo Investimentos
- Ativo Imobilizado
- Ativo Intangível

8.1. Ativo Realizável a Longo Prazo

Tendo por base o inciso II do art. 179 da Lei nº 6.404/1976, podemos inferir que o Ativo Realizável a Longo Prazo é formado por duas partes:

1ª PARTE: Direitos realizáveis após o término do exercício seguinte. Exemplos:

- Duplicatas a Receber (LP)
- Promissórias a Receber (LP)
- Estoques (LP)
- Despesas Antecipadas (LP)

* LP: Longo Prazo

2ª PARTE: Direitos derivados de:

→ VENDAS → ADIANTAMENTOS → EMPRÉSTIMOS	a	Sociedades coligadas Sociedades controladas Diretores Acionistas Participantes no lucro da cia.
--	----------	---

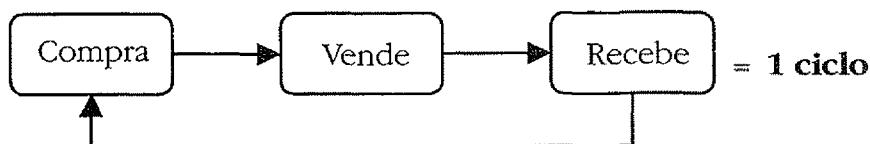
Obs.: Para serem classificados no Ativo Realizável a Longo Prazo, os direitos referidos anteriormente serão independentes do prazo, desde que não constituam **negócios usuais** na exploração do objeto da companhia. Assim, por exemplo, se uma empresa comercial vender mercadorias a prazo a uma empresa coligada, terá um *direito derivado de venda a coligada*. Porém, as Duplicatas a Receber referentes a tal venda dependerão do prazo, ou seja, se forem realizáveis no exercício seguinte, serão classificadas no ativo circulante; se forem realizáveis após o término do exercício seguinte, serão classificadas no ativo realizável a longo prazo, pois “vender mercadorias” constitui negócio usual na exploração do objeto de uma empresa comercial. No entanto, se a mesma empresa emprestar dinheiro à sua coligada, terá um *direito derivado de empréstimo a coligada*. Visto que emprestar dinheiro não constitui negócio usual na exploração do objeto de uma empresa comercial, tal empréstimo será sempre classificado no realizável a longo prazo, independentemente do prazo, isto é, até mesmo que seja a curto prazo, será classificado no realizável a longo prazo.

Exemplos:

- Empréstimos a Coligadas
- Empréstimos a Controladas
- Adiantamentos a Diretores
- Empréstimos a Sócios

Observações:

1) **Ciclo operacional**, no caso de uma empresa comercial, é o período que a empresa leva em média para adquirir mercadorias de seus fornecedores, vendê-las e receber as respectivas vendas de seus clientes. No caso de uma empresa industrial, é o período que a empresa leva em média desde a aquisição das matérias-primas de seus fornecedores até o recebimento de seus clientes pelas vendas dos produtos fabricados. No caso de uma empresa comercial, o valor aproximado do ciclo operacional pode ser calculado somando-se o prazo médio de rotação de estoques com o prazo médio de recebimento de clientes.



2) De acordo com o parágrafo único do art. 179 da Lei nº 6.404/1976, na companhia em que o ciclo operacional tiver **duração maior que o exercício social**, isto é, maior que 1 (um) ano, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo. Consequentemente, se o ciclo operacional tiver duração igual ou menor que um ano, os direitos realizáveis no exercício seguinte serão classificados no ativo circulante; os direitos realizáveis após o exercício seguinte (após um ano), no realizável a longo prazo. Este é o caso da maioria das empresas. Assim, por exemplo, uma Duplicata a Receber para o exercício seguinte, no atual balanço de encerramento, é classificada no ativo circulante; uma Duplicata a Receber após o término do exercício seguinte, no realizável a longo prazo. No entanto, se o ciclo operacional de uma empresa tiver duração, por exemplo, de 800 dias, circulante seria o direito ou obrigação até este prazo; longo prazo, após. Cabe ressaltar que, independentemente de o ciclo operacional ser menor, igual ou maior que o exercício social, este terá sempre a duração de um ano, e as demonstrações contábeis deverão continuar sendo feitas ao fim de cada exercício social, ou seja, de ano em ano.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (TCU – AFCE/Esaf) A empresa S.A. Indústria e Comércio produz tornos metálicos e outras ferramentas industriais que são comercializados em operações de venda, tanto à vista como a prazo. Seu exercício financeiro coincide com o ano-calendário. Em 21 de dezembro de 1999 o Diretor Financeiro dessa empresa, que também é seu acionista, obteve na Tesouraria um empréstimo de R\$ 6.000,00, assinando uma promissória vencível em 25 do mês seguinte. No mesmo dia, esse Diretor comprou a prazo algumas ferramentas,

na própria loja da fábrica, assinando três notas promissórias de R\$ 600,00, vencíveis a 60, 120 e 180 dias. As operações foram debitadas em Títulos a Receber.

Ao encerrar o exercício em 31 de dezembro do referido ano, deverá constar no balanço patrimonial dessa empresa "Títulos a Receber" com saldo de:

- a) R\$ 1.800,00 no ativo circulante e de R\$ 6.000,00 no ativo realizável a longo prazo;
- b) R\$ 7.800,00 no ativo realizável a longo prazo;
- c) R\$ 6.000,00 no ativo circulante;
- d) R\$ 6.000,00 no ativo circulante e de R\$ 1.800,00 no ativo realizável a longo prazo;
- e) R\$ 7.800 no ativo circulante.

(SOLUÇÃO)

O empréstimo de R\$ 6.000,00 não constitui negócio usual na exploração do objeto da empresa, pois esta comercializa produtos. Logo, independentemente do prazo, tal empréstimo será classificado no ativo realizável a longo prazo.

A venda de produtos a prazo no valor de 3 X R\$ 600,00, isto é, R\$ 1.800,00, constitui negócio usual na exploração do objeto da empresa. Logo, dependerá do prazo. Como tal importância será recebida no exercício seguinte, no balanço do exercício atual será classificada no ativo circulante. (Opção a)

8.2. Ativo Investimentos

Com base no inciso III do art. 179 da Lei nº 6.404/1976, podemos inferir que o Ativo Investimentos é composto por duas partes:

1ª) Bens não destinados à manutenção das atividades da empresa:

- Obras de Arte
- Imóveis para Aluguel
- Terrenos (não utilizados) etc.

2ª) Participações permanentes no capital de outras sociedades:

- Ações de Coligadas
- Ações de Controladas etc.

8.3. Ativo Imobilizado (Lei nº 6.404/76, art. 179, IV)

É composto pelos direitos que tenham por objeto bens corpóreos (bens materiais ou tangíveis) destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (ex.: *leasing*).

Exemplos:

- Imóveis
- Veículos
- Móveis e Utensílios
- Máquinas e Equipamentos
- Terrenos (em uso)
- Benfeitorias em Imóveis de Terceiros
- etc.

8.4. Ativo Intangível

De acordo com o inciso VI do art. 179 da Lei nº 6.404/1976, o Ativo Intangível é composto pelos direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Exemplos:

- Patentes
- Fundo de Comércio (ponto comercial)
- Concessões Obtidas
- Direitos de exploração de minas, jazidas ou florestas
- etc.

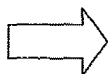
Nota: As resoluções do CFC nºs 1.139/2008 e 1.140/2008 regulam o tema ATIVO INTANGÍVEL.

9. PASSIVO CIRCULANTE

De acordo com o art. 180 da Lei nº 6.404/1976, o Passivo Circulante é composto pelas obrigações exigíveis no exercício seguinte.

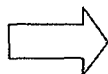
Exemplos:

Duplicatas a Pagar
Fornecedores



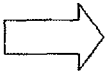
Obrigações com Fornecedores

Promissórias a Pagar
Debêntures a Resgatar
Financiamentos
Empréstimos Bancários
Empréstimos sob Caução



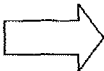
Obrigações Financeiras

Salários a Pagar
Encargos Sociais a Recolher



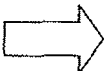
Obrigações Trabalhistas

ICMS a Recolher
IPI a Recolher
ISS a Recolher
Cofins a Recolher
PIS a Recolher
IRRF a Recolher
Imposto de Renda a Pagar



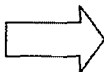
Obrigações Fiscais

Dividendos a Pagar
Participações de Debenturistas a Pagar
Participações de Empregados a Pagar
Participações de Administradores a Pagar
Participações de Partes Beneficiárias a Pagar



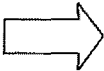
Obrigações com Sócios e Participantes do Lucro

Provisão p/13º Salário
Provisão p/Férias
Provisão p/Imposto de Renda
Provisão p/Contribuição Social sobre o Lucro
Provisão p/Resgate de Partes Beneficiárias
Provisão p/Contingências



Provisões

Adiantamentos de Clientes
Aluguéis a Pagar
Multas a Pagar
etc.



Outras Obrigações

Observações:

1) Como já visto no Capítulo 7, as provisões, sejam do ativo ou do passivo, são determinadas por estimativas que envolvam incertezas de grau variável. Desta forma, as provisões do passivo representam obrigações de valores duvidosos.

Se, por exemplo, um ex-funcionário de uma empresa está pleiteando na Justiça para ganhar uma indenização no valor de R\$ 15.000,00, e a empresa se opõe a tal pagamento, pelo Princípio da Prudência (será visto no Capítulo 18), esta, tendo em vista a incerteza do pagamento do referido valor, pois depende de uma decisão judicial ainda não eferivada, deverá contabilizar uma *Provisão para Contingências* no valor de R\$ 15.000, creditando esta conta e debitando uma despesa.

2) A conta *IRRF a Recolher* representa o imposto de renda descontado do salário bruto dos funcionários, o qual deverá ser recolhido (pago) pela empresa à Receita Federal, mediante guia de recolhimento.

3) A conta *Encargos Sociais a Recolher* engloba a parte dos empregados (*Contribuições da Previdência a Recolher* descontadas do salário bruto dos empregados) e a parte do empregador (*FGTS a Recolher + Contribuições da Previdência a Recolher* – Capítulo 10).

10. PASSIVO NÃO CIRCULANTE

Subgrupo composto pelas contas que representam obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.

Exemplos:

- Duplicatas a Pagar (LP)*
- Promissórias a Pagar (LP)
- Empréstimos a Pagar (LP)
- Financiamentos a Pagar (LP)
- Debêntures a Pagar (LP) etc.

* LP: Longo Prazo

Observações:

1) Com base no art. 299-B da Lei nº 6.404/76, as RECEITAS DIFERIDAS deverão ser classificadas também no passivo não circulante, independentemente do prazo a que se referem.

2) RECEITAS DIFERIDAS (ou Receitas Antecipadas ou Receitas Recebidas Antecipadamente) são aquelas que foram recebidas em dinheiro no exercício atual, mas seus fatos geradores competem a exercícios futuros. Da mesma forma que Despesas Pagas Antecipadamente são “semelhantes” a direitos e, portanto, são consideradas contas do ativo (ativo circulante ou ativo realizável a longo prazo), as Receitas Recebidas Antecipadamente são “semelhantes” a obrigações, sendo, portanto, consideradas contas do passivo (em geral, passivo não circulante). Assim, por exemplo, se a Cia. Alfa alugar um imóvel para a Cia. Beta, e aquela receber antecipadamente o aluguel de janeiro de 2009 em dezembro de 2008 no valor de R\$ 8.000,00, teremos, para a Cia. Alfa uma

Receita Diferida de Aluguéis, a qual é “semelhante” a uma obrigação (obrigação de disponibilizar em janeiro de 2009 o imóvel alugado para a Cia. Beta). Desta forma, no balanço da Cia. Alfa referente à 31/12/2008 aparecerá como conta integrante do passivo não circulante Aluguéis Ativos a Vencer (ou Aluguéis Recebidos Antecipadamente ou Receita Antecipada de Aluguéis ou Receita Diferida de Aluguéis) no valor de R\$ 8.000,00. Caso, no entanto, o aluguel seja intermediado por uma administradora de imóveis, esta, em geral, iria cobrar uma comissão de 10%, aparecendo, assim, no passivo não circulante da Cia. Alfa a conta retificadora “Custo dos Aluguéis Ativos a Vencer” no valor de R\$ 800,00 da seguinte forma:

Passivo Não Circulante

Aluguéis Ativos a Vencer.....	8.000,00
Custo dos Aluguéis Ativos a Vencer	(800,00) 7.200,00

Neste último caso, ao fim de janeiro de 2009, a Cia. Alfa iria apropriar os referidos aluguéis e os respectivos custos da seguinte forma:

D – Aluguéis Ativos a Vencer	8.000,00
C – Aluguéis Ativos (ou Receita de Aluguéis)	8.000,00

D – Custo dos Aluguéis Ativos (despesa operacional)	800,00
C – Custo dos Aluguéis Ativos a Vencer	800,00

3) Doutrinariamente, há um entendimento generalizado de que nem toda RECEITA DIFERIDA deve ser classificada no passivo não circulante “independentemente do prazo”. Aquelas sobre as quais pese alguma obrigatoriedade futura de entrega de bens ou prestação de serviços, ou aquelas onde há a possibilidade de devolução pela entidade adquirente, são classificadas no passivo circulante ou passivo não circulante, dependendo do prazo. Assim, por exemplo, suponhamos que em novembro de 2008 uma empresa comercial receba um adiantamento de R\$ 20.000,00 para entrega de mercadorias em março de 2009. Dessa forma, teremos a seguinte contabilização na vendedora:

D – Caixa	20.000,00
C – Adiantamentos de Clientes	20.000,00

No balanço de 31/12/2008, entre outras coisas, será indicado o seguinte:

Passivo Circulante

Adiantamentos de Clientes	20.000,00
---------------------------	-----------

Supondo que em março de 2009 a empresa entregue ao cliente a referida mercadoria ao custo de R\$ 11.000,00, sendo o ICMS de 18%, teremos:

D – Adiantamentos de Clientes	20.000,00
C – Vendas	20.000,00
 D – ICMS sobre Vendas	 3.600,00
C – ICMS a Recolher	3.600,00
 D – CMV	 11.000,00
C – Mercadorias	11.000,00

4) Também, no caso das RECEITAS DIFERIDAS que representem Receita Antecipada de Juros, a classificação ideal não é como conta do passivo e sim como CONTA RETIFICADORA DO ATIVO CIRCULANTE OU ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO. Dessa forma, suponhamos, por exemplo, que uma empresa efetue um empréstimo a uma sociedade controlada no valor de R\$ 100.000,00 em 1º de dezembro de 2008, com prazo de 240 dias, sendo os juros recebidos antecipadamente no valor de R\$ 12.000,00. Assim, teremos as seguintes contabilizações:

Em 1º de dezembro de 2008:

D – Empréstimos a Controladas	100.000,00
C – Juros Ativos a Vencer (ou Juros Ativos a Transcorrer)	12.000,00
C – Caixa	88.000,00

Em 31 de dezembro de 2008, supondo juros simples (apropriação linear da receita de juros), teremos:

D – Juros Ativos a Vencer	1.500,00
C – Juros Ativos	1.500,00

Nota: Para a apropriação dos juros de 2008, não se contou o primeiro dia (1º de dezembro) e contou-se o último dia (31 de dezembro), dando um total de 30 dias. Logo, os juros de dezembro serão $R\$ 12.000,00 \div 240 \times 30 = 1.500,00$.

11. PATRIMÔNIO LÍQUIDO (LEI Nº 6.404/1976, ART. 182)

Partes Positivas	{	CAPITAL SOCIAL
		RESERVAS DE CAPITAL
		RESERVAS DE LUCROS
		AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (credor)
Partes Negativas (contas retificadoras)	{	CAPITAL A REALIZAR (ou A INTEGRALIZAR)
		PREJUÍZOS ACUMULADOS
		AÇÕES EM TESOURARIA
		AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (devedor)

Obs.: Apesar da conta Lucros Acumulados não ser indicada no balanço de encerramento do exercício social como integrante do patrimônio líquido (Lei nº 6.404/1976, art. 178, § 2º, alínea *d*), essa conta **não foi extinta da contabilidade**, visto que é usada para as destinações do resultado ao fim do exercício social (art. 186). Assim, nada impede, por exemplo, que num balanço patrimonial feito **numa data qualquer**, que não seja a data do balanço de encerramento do exercício social, apresente no seu patrimônio líquido a conta Lucros Acumulados com saldo diferente de zero. No entanto, se o balanço for o de encerramento, o saldo remanescente nessa conta, após a constituição das reservas de lucros, deverá ser distribuído como dividendos (Lei nº 6.404/1976, art. 202, § 6º).

11.1. Capital Social (ou Capital Subscrito ou Capital)

Corresponde à parte do patrimônio líquido formada pelas ações subscritas na constituição ou no aumento do capital de uma sociedade anônima. É composto por duas partes:

1ª) CAPITAL A REALIZAR (ou A INTEGRALIZAR ou NÃO REALIZADO): Corresponde às ações subscritas e não realizadas pelos acionistas. É a dívida dos acionistas diante da própria sociedade.

2ª) CAPITAL REALIZADO (ou INTEGRALIZADO): Corresponde às ações subscritas e realizadas pelos acionistas em dinheiro (mínimo 10%) ou quaisquer outros bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

EXEMPLO DE FORMAÇÃO DO CAPITAL E DO PATRIMÔNIO:

1) Constituição da Cia. Comercial JVM, com a subscrição de 10.000 ações de valor nominal R\$ 30 cada, sendo integralizadas, no ato, 15% em dinheiro, 30% com mercadorias para revenda e 10% em móveis e utensílios. Assim:

Contabilização da subscrição das ações:

D – Capital a Realizar	300.000
C – Capital Social	300.000

Contabilização da integralização das ações:

D – Caixa	45.000
D – Mercadorias	90.000
D – Móveis e Utensílios	30.000
C – Capital a Realizar	165.000

Com base nos arts. 80 e 81 da Lei nº 6.404/1976, a realização do capital pelo fundador em dinheiro deverá ser feita no prazo de 5 dias, contados do recebimento das quantias, em nome dos subscritores e a favor da sociedade, mediante depósito no banco, ficando o valor depositado indisponível para movimentação, até que a companhia adquira personalidade jurídica. Assim, suponhamos que 3 dias após o recebimento da quantia em dinheiro, a Cia. Comercial JVM efetue o depósito bancário da parte do capital realizada em dinheiro. Desta forma, teremos:

D – Bancos Conta Vinculada	45.000
C – Caixa	45.000

Supondo agora que, 7 dias após o depósito bancário dos \$ 45.000, seja concluído o arquivamento e a publicação dos atos de constituição da companhia, adquirindo esta personalidade jurídica. Desta forma, o banco irá liberar o depósito e a empresa fará a seguinte contabilização:

D – Bancos conta Movimento	45.000
C – Bancos conta Vinculada	45.000

Obs.: Caso a companhia não se constitua dentro de 6 meses da data do depósito, o banco restituirá as quantias depositadas diretamente aos subscritores.

Balanço Patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
Bancos	45.000	Capital Social	
Mercadorias	90.000	Subscrito	3000.000
Móveis e Utensílios	30.000	a Realizar	(135.000) 165.000
	165.000		165.000

2) Realização de capital com a entrega de três caminhões para transporte de mercadorias no valor de R\$ 45.000 cada.

Contabilização:

D – Veículos	135.000
C – Capital a Realizar	135.000

Balanço Patrimonial:

ATIVO		PASSIVO (Total)	
Bancos	45.000	Capital Social	300.00
Mercadorias	90.000		
Móveis e Utensílios	30.000		
Veículos	135.000		
	300.000		300.000

3) Emissão de cheques da empresa para pagamentos de despesas de implantação (antes de a empresa iniciar suas atividades), sendo:

- Despesas com registros no valor de R\$ 600, conforme Nota Fiscal de Serviços nº 122, pagas à empresa contábil Consultec Ltda.
- Despesas com propaganda no valor de R\$ 2.500, conforme recibo nº 043, pagas ao jornal Gazeta Comercial.
- Despesas com advogado no valor de R\$ 900, conforme Nota Fiscal de Serviços nº 31.

Contabilização:

D – Despesas Pré-Operacionais	4.000
C – Bancos	4.000
D – Resultado	4.000
C – Despesas Pré-Operacionais	4.000
D – Prejuízos Acumulados	4.000
C – Resultado	4.000

Balanço patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
Bancos	41.000	Capital Social	300.000
Mercadorias	90.000		
Móveis e Utensílios	30.000		
Veículos	135.000	Prejuízos Acumulados	(4.000)
	296.000		296.000

4) Compras de mercadorias com aceite de duplicatas no valor de R\$ 36.000.

Contabilização:

D – Mercadorias	36.000
C – Duplicatas a Pagar	36.000

Balanço Patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
Bancos	41.000	Duplicatas a Pagar	36.000
Mercadorias	126.000		
Móveis e Utensílios	30.000	Capital Social	300.000
Veículos	135.000	Prejuízos Acumulados	(4.000)
	332.000		332.000

5) Venda de mercadorias à vista no valor de R\$ 41.000 ao custo de R\$ 19.000.

Contabilização das vendas:

D – Caixa	41.000
C – Vendas	41.000
D – Custo das Mercadorias Vendidas	19.000
C – Mercadorias	19.000

Contabilização da apuração do resultado:

D – Vendas	41.000
C – Resultado	41.000
D – Resultado	19.000
C – Custo das Mercadorias Vendidas	19.000

Transferência do resultado para Lucros Acumulados:

D – Resultado	22.000
C – Lucros Acumulados	22.000

Transferência de Prejuízos Acumulados para Lucros Acumulados:

D – Lucros Acumulados	4.000
C – Prejuízos Acumulados	4.000

Balanço Patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	41.000	Duplicatas a Pagar	36.000
Bancos	41.000		
Mercadorias	107.000		
Móveis e Utensílios	30.000	Capital Social	300.000
Veículos	135.000	Lucros Acumulados	18.000
	354.000		354.000

Obs.: Com base na alínea *d* do § 2º do art. 178 da Lei nº 6.404/1976, no balanço patrimonial de encerramento do exercício social o patrimônio líquido é dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em resouraria e prejuízos acumulados. Desta forma, a conta Lucros Acumulados não deve integrar o balanço patrimonial ao fim do exercício social. No entanto, esta conta não foi extinta da contabilidade, tendo em vista que é utilizada para as destinações do resultado (art. 186). Assim, nada impede, por exemplo, que uma companhia que deseje elaborar um balanço patrimonial numa data qualquer, que não seja aquele obrigatório a ser feito ao fim do exercício social, apresente a conta Lucros Acumulados no patrimônio líquido. No caso do balanço de encerramento, esta conta não poderá aparecer. Após a constituição das reservas de lucros (veremos adiante), havendo saldo remanescente em Lucros Acumulados, essa sobra deverá ser distribuída como dividendos, conforme descrito no § 6º do art. 202 da mesma lei. Daí, concluímos que neste último balanço da Cia. Comercial JVM não há problema algum na inclusão de Lucros Acumulados de R\$ 22.000,00 dentro do patrimônio líquido, tendo em vista que não é um balanço de encerramento do exercício social. Apenas um balanço feito numa data qualquer. Cabe ressaltar, no entanto, que, no caso de Prejuízos Acumulados, a lei deixa claro no art. 178 que essa conta integrará o patrimônio líquido no balanço de encerramento, podendo também integrar o patrimônio líquido no balanço de qualquer outra data.

6) Venda de mercadorias a prazo no total de R\$ 22.000 ao custo de R\$ 58.000.

Contabilização das vendas:

D – Clientes	22.000
C – Vendas	22.000

D – Custo das Mercadorias Vendidas	58.000
C – Mercadorias	58.000

Contabilização da apuração do resultado:

D – Vendas	22.000
C – Resultado	22.000

D – Resultado	58.000
C – Custo das Mercadorias Vendidas	58.000

Transferência do resultado para Lucros/Prejuízos Acumulados:

D – Lucros Acumulados	18.000
C – Prejuízos Acumulados	18.000
C – Resultado	36.000

Balanço Patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	41.000	Duplicatas a Pagar	36.000
Bancos	41.000		
Mercadorias	107.000		
Móveis e Utensílios	30.000	Capital Social	300.000
Veículos	135.000	Prejuízos Acumulados	(18.000)
	318.000		318.000

11.1.1. Adiantamentos para Aumento de Capital

Esses adiantamentos são recursos (normalmente dinheiro) recebidos pela empresa de seus sócios para posterior aumento do capital social. Dessa forma, no recebimento desses recursos a contabilização pode ser feita da seguinte forma:

D – Caixa ou Bancos

C – Adiantamentos para Aumento de Capital

Posteriormente, no efetivo aumento do Capital Social, teremos:

D – Adiantamentos para Aumento de Capital

C – Capital Social

A Lei nº 6.404/1976 é omissa quanto à classificação da conta Adiantamentos para Aumento de Capital. A legislação fiscal classifica essa conta como passivo exigível por entender que tais adiantamentos constituem obrigações da empresa junto aos sócios, visto que na possibilidade do aumento não se concretizar a empresa deverá restituir esses valores para os sócios (Pareceres Normativos CST nº 23/1981 e CST nº 28/1994). No entanto, contabilmente a classificação ideal é divergente da ótica do Fisco, visto que tais adiantamentos devem ser classificados juntamente com as contas do patrimônio líquido e não como exigibilidades, tendo em vista que na maioria dos casos é muito pouco provável que o aumento do capital não se formalize. Dessa forma, na elaboração do balanço deve ser feito claro destaque, tal como o exemplo abaixo:

Passivo Circulante

Contas a Pagar	R\$ 12.000,00
Impostos a Recolher	<u>R\$ 7.000,00</u>
	R\$ 19.000,00

Passivo Não Circulante

Empréstimos Bancários	R\$ 11.000,00
Financiamentos	<u>R\$ 24.000,00</u>
	R\$ 35.000,00

Patrimônio Líquido

Capital Social	R\$ 56.000,00
Reservas de Capital	R\$ 4.000,00
Reservas de Lucros	<u>R\$ 6.000,00</u>
	R\$ 66.000,00
Adiantamentos para Aumento de Capital	<u>R\$ 10.000,00</u>
	R\$ 76.000,00

11.2. Reservas

São valores acumulados no patrimônio líquido para uso posterior. Dependendo da forma como a reserva surgiu e de como será utilizada, temos dois grupos de reservas:

- Reservas de Capital
- Reservas de Lucros

11.2.1. Reservas de Capital

São geradas por valores recebidos dos proprietários ou de terceiros. Esses valores, em sua essência, são *receitas*, não sendo tratados, porém, como tais, pois não transitam por contas de resultado (não constam na DRE – Demonstração do Resultado do Exercício), entrando diretamente no patrimônio líquido.

De acordo com o art. 182 da Lei nº 6.404/1976, temos as seguintes Reservas de Capital:

- | | | |
|--|---|----------------|
| ■ Reserva de Ágio na Emissão de Ações | } | Art. 182, § 1º |
| ■ Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias | | |
| ■ Reserva de Alienação de Bônus de Subscrição | | |
| + | | |
| ■ Reserva da Correção Monetária do Capital Realizado | } | Art. 182, § 2º |

Observações:

1) Títulos emitidos por sociedades anônimas:

- Ações
- Partes Beneficiárias (somente para Cias. fechadas -- Lei nº 6.404/1976, art. 47, parágrafo único)
- Debêntures
- Bônus de Subscrição

2) **ACÇÕES:** São títulos representativos do Capital Social de uma sociedade anônima, isto é, o Capital Social de qualquer companhia é formado pelo conjunto de todas as ações emitidas. De acordo com o art. 11 da Lei Societária (Lei nº 6.404/1976), o estatuto fixará o número de ações em que se divide o Capital Social e estabelecerá se as ações terão ou não valor nominal, sendo este o valor indicado em moeda na cautela de ações (certificado de propriedade do acionista). De acordo com o mesmo artigo, o valor nominal será o mesmo para todas as ações da companhia.

Com relação aos direitos ou vantagens que as ações dão aos seus titulares, as **ações ordinárias** são aquelas que, além dos dividendos, possibilitam o direito de voto nas assembleias de acionistas. As **ações preferenciais**, apesar de normalmente (há a possibilidade do direito do voto com restrições em alguns casos específicos) não darem o direito de voto, oferecem vantagens aos seus titulares com relação aos dividendos.

De acordo com o § 2º do art. 15 da mesma Lei (Lei nº 6.404/1976), o número de ações preferenciais sem direito a voto, ou sujeitas a restrições no exercício desse direito, não pode ultrapassar **50%** do total das ações emitidas.

3) **ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES (AEA):** Como visto anteriormente, ao emitir ações (= vender ações), uma sociedade anônima pode fazê-lo emitindo **ações com valor nominal** (quando o valor em moeda vem indicado no certificado de propriedade do acionista) e/ou **ações sem valor nominal** (quando nenhum valor em moeda vem indicado na cautela de ações, isto é, no certificado de propriedade). No caso de as ações terem valor nominal, o ágio é o excesso do preço de emissão (= preço de venda) sobre o valor nominal. Assim, por exemplo, se uma companhia emitir 1.000 ações de valor nominal R\$ 21,00 cada por R\$ 23,00 cada, teremos o seguinte lançamento:

D – Bancos Conta Movimento	23.000,00
C – Capital Social	21.000,00
C – Reservas de Capital – AEA	2.000,00

No caso de as ações emitidas não terem valor nominal, o AEA será a parte do preço de emissão que ultrapassar a importância destinada ao Capital Social, isto é, a parte do preço de venda que não irá para o Capital Social, constituindo assim uma Reserva de Capital. Desta forma, por exemplo, se uma companhia emitir 600 ações sem valor nominal por R\$ 12.000, e deste valor destinar apenas R\$ 9.000,00 para o Capital Social, o AEA será a parte desse valor que não foi para o Capital, ou seja, R\$ 3.000,00. Neste caso, no livro Diário será feito o seguinte lançamento:

D – Bancos Conta Movimento	12.000,00
C – Capital Social	9.000,00
C – Reservas de Capital – AEA	3.000,00

Além dos casos anteriores, também é possível a existência do AEA na conversão de debêntures ou partes beneficiárias, as quais serão definidas logo a seguir, em ações da companhia. Se, por exemplo, uma companhia emitir debêntures cujo valor nominal é de R\$ 15.000,00 e, expirado o seu prazo de emissão, ao convertê-las em ações, entregar aos debenturistas R\$ 14.000,00 em ações, a companhia estará cobrando ágio de R\$ 1.000,00. No livro Diário seria feito o seguinte lançamento:

D – Debêntures a Resgatar	15.000,00
C – Capital Social	14.000,00
C – Reservas de Capital – AEA	1.000,00

Cabe mencionar que, de acordo com o art. 13 da Lei nº 6.404/1976, não se pode emitir ações com deságio, isto é, não é permitido às companhias emitir ações por valor inferior ao valor nominal.

4) **DEBÊNTURES:** São títulos de crédito com valor nominal emitidos por companhias, os quais dão a seus titulares (debenturistas) o direito de participação nos lucros da sociedade. Rendem juros e são atualizados monetariamente. Quando não resgatados no seu prazo de emissão, serão convertidos em ações da companhia (existem debêntures convertíveis e debêntures não convertíveis em ações).

Existem três tipos de emissão de debêntures:

Emissão ao par – Quando o valor de emissão (valor de venda) é igual ao valor de resgate (valor nominal). Assim, por exemplo, se uma companhia emitir debêntures por R\$ 45.000,00, para que em quatro anos resgate por R\$ 45.000,00, pode-se dizer que houve emissão ao par. No livro Diário se fará o seguinte lançamento:

D – Bancos Conta Movimento	45.000,00
C – Debêntures a Resgatar	45.000,00

A conta *Debêntures a Resgatar* é uma conta do Passivo Não Circulante, no ato da emissão. Posteriormente, será conta do Passivo Circulante

Emissão abaixo do par – Quando o valor de emissão é inferior ao valor de resgate, ou seja, quando a emissão for com deságio. Assim, por exemplo, se uma companhia emitir debêntures por R\$ 22.000,00, para que em quatro anos resgate por R\$ 28.000,00, teremos o seguinte lançamento no Diário:

D – Bancos Conta Movimento	22.000,00
D – Deságio a Apropriar	6.000,00
C – Debêntures a Resgatar	28.000,00

A conta *Deságio a Apropriar* é retificadora do passivo, portanto tem saldo devedor. Representa uma despesa financeira a apropriar. Tal apropriação se fará proporcionalmente ao tempo decorrido (*pro rata tempore*). Assim, no exemplo dado, suponhamos que a emissão das debêntures fosse em 01/09/X1 e que o exercício social da empresa coincida com o ano-calendário. Supondo ainda que cada mês tivesse 30 dias, em dezembro de X1 o valor a ser apropriado como despesa financeira no exercício social de X1 pode ser calculado da seguinte forma:

Despesa Financeira (4 anos) = R\$ 6.000,00

Despesa Financeira (1 ano) = $\frac{\text{R\$ 6.000,00}}{4}$ = R\$ 1.500,00

Despesa Financeira de X1 (4 meses = 1/3 de ano) = $\frac{\text{R\$ 1.500,00}}{3}$ = R\$ 500,00

Supondo que a apropriação das despesas financeiras fosse anual, no livro Diário a empresa faria o seguinte lançamento:

D – Despesas de Deságio 500,00

C – Deságio a Apropriar 500,00

Na prática, a apropriação pode ser feita mensalmente. Desta forma, caso a apropriação fosse mensal, ao fim de cada mês, seria feito o seguinte lançamento no Diário da empresa:

D – Despesas de Deságio 125,00

C – Deságio a Apropriar 125,00

Nota: A apropriação do deságio acima foi feita linearmente (supondo em regime de capitalização de juros simples). Em regime de capitalização composta, o cálculo da parcela apropriada das despesas financeiras seria bem mais complexo.

Emissão acima do par – Quando o valor de emissão for superior ao valor nominal. Assim, por exemplo, se uma companhia emitir em 1º de dezembro de 20X1 debêntures por R\$ 38.000,00 para resgatar em cinco anos por R\$ 20.000,00, teremos no livro Diário os seguintes lançamentos:

Em 1º de dezembro de 20X1 (contabilização da emissão):

D – Caixa 38.000,00

C – Debêntures a Resgatar 20.000,00

C – Ágio a Apropriar 18.000,00

Obs.: A conta Ágio a Apropriar é classificada no grupo Passivo Não Circulante, visto que é um dos tipos de receitas diferidas, lembrando que, em geral, as receitas diferidas (receitas recebidas e não ganhas) devem, com base no art. 299-B da Lei nº 6.404/76, ser classificadas no referido grupo. Nesse caso a receita de ágio equivale a uma receita financeira. Assim, supondo que os R\$ 18.000,00 serão apropriados linearmente (juros simples) em 5 anos, num ano serão apropriados $\text{R\$ } 18.000,00 \div 5$, ou seja, R\$ 3.600,00 de receita de ágio. Desta forma, em 1 mês serão apropriados $\text{R\$ } 3.600,00 \div 12$, isto é, R\$ 300,00. Daí, teremos o seguinte lançamento ao fim de dezembro de 20X1:

D – Ágio a Apropriar 300,00

C – Receita de Ágio (Receita Financeira) 300,00

Finalmente, no balanço de 31/12/20X1, teremos:

Passivo Não Circulante

Debêntures a Resgatar 20.000,00

Ágio a Apropriar 17.700,00

A contabilização dos juros e da correção monetária pela companhia emissora pode ser feita da seguinte forma:

Correção Monetária:

D – Variações Monetárias Passivas

C – Debêntures a Resgatar

Contabilização dos juros:

D – Juros Passivos

C – Juros a Pagar

Contabilização do resgate:

D – Debêntures a Resgatar

C – Bancos Conta Movimento

5) PARTES BENEFICIÁRIAS: São títulos de crédito sem valor nominal, emitidos por companhias fechadas, por um prazo máximo de dez anos, que dão a seus titulares o direito de participação, no máximo, em 10% nos lucros da empresa emissora e, se não resgatados no seu prazo de emissão, serão convertidos em ações da companhia, podendo, de forma análoga ao caso das debêntures, haver ágio na emissão de ações, em caso de conversão de tais títulos em ações da companhia. Ao contrário das debêntures, que como visto possuem valor nominal (= valor de resgate), as partes beneficiárias poderão ser resgatadas por algum critério de cálculo indicado no certificado de emissão, ou por valor simbólico.

Como visto na observação anterior, a emissão de debêntures só dará origem à reserva de capital se tais títulos forem emitidos com ágio, isto é, acima do par. No caso das partes beneficiárias, não existe emissão com ágio ou deságio, visto que as mesmas não têm valor nominal. A reserva de capital se dá pelo valor integral da emissão, ou seja, pelo valor de venda. Assim, por exemplo, se uma companhia emitir partes beneficiárias por R\$ 18.000,00, será feito o seguinte lançamento no Diário:

D – Caixa	18.000,00
C – Reserva de Capital – APB	18.000,00

APB: Alienação de Partes Beneficiárias

Cabe ressaltar que as partes beneficiárias só darão origem à Reserva de Capital se forem vendidas. Caso sejam atribuídas gratuitamente a fundadores, acionistas ou terceiros, não darão origem à Reserva de Capital.

Exemplo prático: Balanço da Cia. Alfa antes da emissão de partes beneficiárias:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	13.000	Fornecedores	21.000
Estoques	25.000		
Imóveis	80.000	Capital Social	64.000
		Reservas de Lucros	33.000
	118.000		118.000

Balanço da Cia. Alfa após a emissão de partes beneficiárias no valor de R\$10.000:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	23.000	Fornecedores	21.000
Estoques	25.000		
Imóveis	80.000	Capital Social	64.000
		Reservas de Capital	10.000
		Reservas de Lucros	33.000
	128.000		128.000

6) **BÔNUS DE SUBSCRIÇÃO:** São títulos de crédito emitidos por companhias no limite do capital autorizado no estatuto, os quais dão a seus titulares o direito de subscreverem ações da companhia, mediante a apresentação do títulos e pagamento do preço da emissão das ações, sendo que os atuais acionistas da companhia têm preferência na aquisição dos bônus. Em outras palavras, os bônus não dão a seus titulares participação nos lucros da companhia e nem podem ser convertidos em ações. A única vantagem àquele que adquire os bônus é de poder adquirir novas ações da companhia, quando esta as emitir, isto é, se um titular tiver, por exemplo, 1.000 bônus de subscrição terá o direito de adquirir 1.000 ações da companhia quando esta as emitir, devendo pagar normalmente o valor de emissão, sem nenhum desconto do valor pago anteriormente pelos bônus. Assim, suponhamos que uma companhia emita (venda) bônus de subscrição no valor de R\$ 21.000,00. No Diário da companhia se fará o seguinte lançamento:

D – Caixa	21.000,00
C – Reserva de Capital – ABS (<i>Alienação de Bônus de Subscrição</i>)	21.000,00

Analogamente às partes beneficiárias, se os bônus forem atribuídos gratuitamente, não darão origem às reservas de capital.

7) **CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL REALIZADO:** será também considerada Reserva de Capital, enquanto não capitalizada, ou seja, enquanto não incorporada ao Capital.

Exemplo: Balanço da Cia. ABC antes da correção monetária:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	10.000	Fornecedores	30.000
Imóveis	80.000	Capital Social	40.000
		Correção do Capital	10.000
		Lucros Acumulados	10.000
	90.000		90.000

Corrigindo o balanço com um índice de 1,20, teremos:

Caixa – O dinheiro no caixa não pode ser corrigido monetariamente

Imóveis – irá de \$ 80.000 para $\$ 80.000 \times 1,20 = \$ 96.000$

Fornecedores – Não pode ser corrigido monetariamente

Capital Social – Continuará \$ 40.000. Sua correção de \$ 8.000 irá para a conta *Correção do Capital*, que representa correção de períodos passados, sendo considerada uma reserva de capital, enquanto não incorporada ao Capital Social

Correção do Capital – Receberá duas correções: A sua própria, isto é, \$ 2.000, e a correção do período atual da conta *Capital Social*, isto é, \$ 8.000, ficando desta forma com saldo final de $\$ 10.000 + \$ 2.000 + \$ 8.000$, ou seja, \$ 20.000

Lucros Acumulados – Receberá a sua correção, ou seja, \$ 2.000, mais o resultado positivo da correção monetária, que é a diferença entre a correção das contas de saldo devedor (Imóveis) e as contas de saldo credor (Patrimônio Líquido), isto é, 20% de \$ 80.000 – 20% de \$ 60.000, ou seja, \$ 4.000, ficando tal conta com saldo final de $\$ 10.000 + \$ 2.000 + \$ 4.000 = \$ 16.000$

Balanço da Cia. ABC após a correção monetária com índice de 1,20:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	10.000	Fornecedores	30.000
Imóveis	96.000	Capital Social	40.000
		Correção do Capital	20.000
		Lucros Acumulados	16.000
	106.000		106.000

Nota: De acordo com o § 2º do art. 178 da Lei nº 6.404/1976, o patrimônio líquido no balanço de encerramento do exercício social não poderá conter a conta Lucros Acumulados, pois é dividido capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Desta forma, o saldo

remanescente em Lucros Acumulados (\$ 16.000) deverá ser destinado às reservas de lucros e aos dividendos (art. 202, § 6º) a pagar aos acionistas. No entanto, se esse balanço não for o de encerramento do exercício social, **nada impede** que contenha a conta Lucros Acumulados no patrimônio líquido.

8) De acordo com o art. 200 da Lei nº 6.404/1976, as reservas de capital somente poderão ser usadas para:

- Absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (ver art. 189, parágrafo único).
- Resgate, reembolso ou compra de ações.
- Resgate de partes beneficiárias.
- Incorporação ao Capital Social.
- Pagamento de dividendos a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (ver § 5º do art. 17).

Art. 189, parágrafo único: O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

9) Para se resgatar partes beneficiárias, pode-se usar a Provisão para Resgate de Partes Beneficiárias (Passivo Exigível), ou Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias (Reserva de Capital).

10) Com base no art. 167 da Lei nº 6.404, a Reserva de Correção Monetária do Capital Social só pode ser usada para aumentar o Capital Social e, na companhia aberta, tal capitalização será feita sem a modificação do número de ações emitidas e com o aumento do valor nominal das ações, se for o caso.

11) De acordo com o § 3º do art. 167, se a companhia tiver ações com e sem valor nominal, a correção do capital correspondente às ações com valor nominal será feita separadamente, sendo a reserva resultante capitalizada em benefício dessas ações.

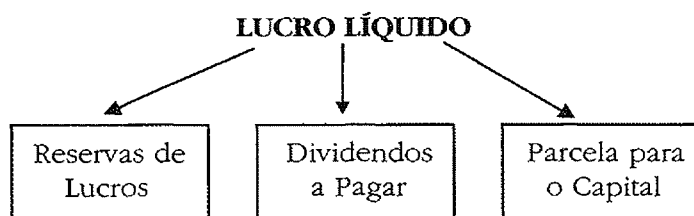
12) De acordo com o art. 169, o aumento do Capital Social mediante a capitalização de lucros ou reservas importará alteração do valor nominal das ações ou distribuição das ações novas, correspondentes ao aumento, entre acionistas, na proporção do número de ações que possuírem.

13) REEMBOLSO é a operação na qual a companhia paga as ações aos acionistas dissidentes de deliberação da assembleia geral, ou seja, acionistas que não concordam com as decisões da assembleia geral, dentro dos casos previstos em lei.

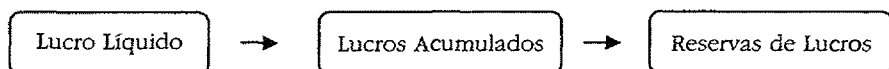
14) RESGATE é a operação na qual a companhia compra suas ações de volta, a fim de tirá-las definitivamente de circulação, podendo implicar ou não na redução do Capital Social.

11.2.2. Reservas de Lucros (Lei nº 6.404, art. 182, § 4º)

Têm origem no lucro líquido da empresa, ou seja, representam um dos “pedaços” do lucro líquido no processo de suas destinações.



Como visto acima, as Reservas de Lucros constituem uma das partes do lucro líquido, quando de sua distribuição. No entanto, para se fazer tal distribuição existe uma sequência contábil, a qual representaremos pelo seguinte diagrama:



Do diagrama anterior, observamos que, uma vez apurado o lucro líquido, este será transferido para a conta “Lucros Acumulados”. Logo após, um “pedaço” irá para as Reservas de Lucros. No livro Diário, teremos os seguintes lançamentos:

Pela transferência do lucro líquido para lucros acumulados:

D – Resultado do Exercício (lucro líquido)

C – Lucros Acumulados

Pela formação, por exemplo, de Reserva Legal:

D – Lucros Acumulados

C – Reserva Legal

De acordo com a Lei nº 6.404/1976, são reservas de lucros:

- Reserva Legal (art. 193)
- Reservas Estatutárias (art. 194)
- Reservas para Contingências (art. 195)
- Reserva de Incentivos Fiscais (art. 195-A)
- Reserva de Retenção de Lucros (art. 196)
- Reserva de Lucros a Realizar (art. 197)

+

- Reserva Especial (art. 202, §§ 4º e 5º)

11.2.2.1. Reserva Legal

Do lucro líquido do exercício, 5% serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, sendo que o saldo desta reserva não poderá exceder a 20% do capital social realizado mais a correção monetária deste, caso haja, que, como visto anteriormente, é um tipo de reserva de capital.

Obs. 1: A Reserva Legal é a única reserva de lucro obrigatória às companhias., isto é, as demais reservas de lucros são facultativas. Daí, o termo “Legal”, visto a imposição da Lei Societária.

Obs. 2: Quando a Lei nº 6.404/76 se refere ao limite obrigatório da reserva legal, estabelece como tal 20% do capital social, sem deixar claro se é o subscrito ou o realizado. Nessa obra, entendemos que esse limite é de 20% do capital social realizado mais a correção monetária desse capital, caso haja. No entanto, não há um consenso geral entre doutrinadores em relação a isso. Alguns julgam que esse limite é de 20% do capital social subscrito, ou seja, mesmo havendo capital a integralizar, esse não deve ser subtraído do capital subscrito. Salientamos, no entanto, que, indiretamente, a Lei nº 6.404/76, ao se referir no § 2º do art. 182 à correção monetária do capital social, usa a expressão “capital social realizado”: (*Art. 182, § 2º: Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.*) Desta forma, não haveria sentido algum somarmos o capital social subscrito com a correção monetária do capital realizado para o cálculo do limite obrigatório (20% dessa soma) e sim somarmos o capital social realizado com a correção desse capital para então calcularmos os 20% dessa soma. Infelizmente, essa divergência doutrinária, em virtude de interpretações equivocadas de muitos, ainda persiste. Há bancas elaboradoras de concursos públicos que parecem “oscilar” em relação às suas posições, pois, uma mesma banca, ora adota o capital subscrito, ora adota o capital realizado. Aconselhamos, nesse caso, a elaboração de recursos por parte dos candidatos “forçando” a banca a adotar o capital realizado, que é o correto. O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras, FEA/USP), por exemplo, que é uma das referências mais conceituadas de informações na área contábil, estabelece como limite obrigatório 20% do capital social realizado.

Exemplo:

Reserva Legal (saldo de 31/12/X1).....	\$ 3.900
Capital Social.....	\$ 21.000
Lucro Líquido (exercício de X2).....	\$ 8.000
Valor a ser destinado à Reserva Legal em 31/12/X2 =?	

Limite da reserva = 20% de 21.000 = 4.200

5% do lucro líquido = 5% de 8.000 = 400

Saldo anterior da reserva + 5% do L.L. = 3.900 + 400 = 4.300 > 4.200

Logo, não se pode destinar \$ 400 para a Reserva Legal, pois o saldo da mesma ultrapassaria os 20% do Capital Social. Desta forma, o valor a ser destinado a tal reserva, em 31/12/X2, será de \$ 300.

Como visto anteriormente, o LIMITE OBRIGATÓRIO da reserva legal é de 20% do capital social, isto é, até esse limite é obrigatória a destinação de 5% do lucro líquido. Caso a soma do saldo inicial da reserva com os 5% do lucro líquido ultrapasse tal limite, então devemos transferir o máximo que pudermos, até o saldo da reserva ficar igual ao limite, isto é, devemos transferir a diferença entre o limite obrigatório e o saldo inicial. No entanto, existe ainda um 2º limite, ao qual chamamos de LIMITE FACULTATIVO. Tal limite corresponde a 30% do capital social. Se o saldo da reserva legal acrescido das reservas de capital (exceto a correção do capital) atingir esse limite, a partir daí torna-se facultativa a destinação de parte do lucro para a formação da reserva. Apesar de aparentemente simples, tal verificação não é tão simples quanto parece. Entre vários doutrinadores, há divergências em relação a esse assunto. Regra geral, nas questões de concursos públicos que se limitam a perguntar qual o valor a ser destinado à reserva legal, devemos preocupar-nos apenas com o limite obrigatório (20% do capital). No entanto, se porventura em alguma questão for perguntado se a empresa pode ou deve constituir reserva legal, devemos observar as seguintes regras:

LEGENDA:

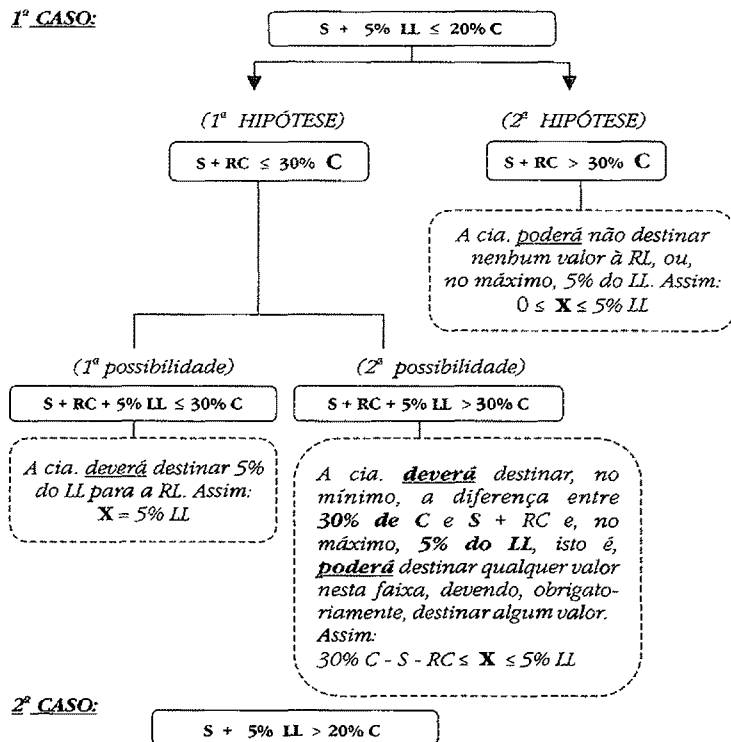
S: Saldo inicial da Reserva Legal (saldo anterior, corrigido se for o caso)

LL: Lucro Líquido

C: Capital Social Realizado (caso haja a Reserva da Correção do Capital, a mesma deverá ser somada a C para o cálculo dos 20% e dos 30%)

RC: Saldo das Reservas de Capital (exceto a correção do capital)

X: parcela do LL a ser destinada à constituição da Reserva Legal

1º CASO:**2º CASO:**

$S + 5\% LL > 20\% C$

Segue o mesmo procedimento do 1º CASO, com a substituição dos 5% do LL pela diferença entre o limite obrigatório e o saldo anterior da reserva legal, isto é, $20\% C - S$.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: (Auditor da Receita Federal/Esaf – Adaptada) Balancete em 31/12/20X3:

Bancos	10
Caixa	20
Capital	500
Clientes	350
Correção Monetária do Balanço	150
Custo das Mercadorias Vendidas	300
Depreciações Acumuladas	50
Despesas Comerciais	70
Despesas Financeiras	10
Despesas Tributárias	10

Fornecedores	180
Imóveis	80
Impostos Incidentes s/Vendas	200
Juros Ativos	40
Máquinas	30
Mercadorias	620
Reserva da Correção do Capital	70
Reserva de Lucros	60
Reserva Legal	100
Salários a Pagar	50
Veículos	200
Vendas	1.000

Obs.: As bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda (PJ) foram negativas.

Considerando os dados acima, podemos afirmar que o valor levado à conta de Reserva Legal, na distribuição de resultados do balanço de 31/12/20X3, foi de:

a) 15; b) 20; c) 14; d) 13; e) zero.

(SOLUÇÃO)

Em primeiro lugar, devemos calcular o valor do Lucro Líquido, subtraindo a soma das despesas da soma das receitas:

$$\text{Receitas} = 1.000 + 40 = 1.040$$

$$\text{Despesas} = 150 + 300 + 70 + 10 + 10 + 200 = 740$$

$$\text{Lucro Líquido} = 1.040 - 740 = 300$$

Como a questão já sugere que se determine o valor a ser levado à conta de Reserva Legal, não devemos preocupar-nos com o limite facultativo, apenas, com o limite obrigatório. Assim:

$$\text{Limite obrigatório da reserva legal} = 20\% \text{ de } (500 + 70) = 114$$

$$\text{Saldo anterior da reserva legal} = 100$$

$$5\% \text{ do Lucro Líquido} = 5\% \text{ de } 300 = 15$$

$$\text{Saldo anterior} + 5\% \text{ LL} = 115 > 114$$

*Logo, como a soma do saldo anterior da reserva com 5% do Lucro Líquido ultrapassou o limite obrigatório, a empresa **deverá destinar o máximo que puder**, até chegar ao limite, isto é, deverá destinar a diferença entre o limite obrigatório e o saldo inicial, ou seja, $114 - 100 = 14$, ficando o saldo final da reserva com o valor do limite. (Opção c)*

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: (Analista de Comércio Exterior/Esaf – Adaptada) A firma “Chis” apresenta o seguinte patrimônio líquido:

Capital Social	R\$ 30.000,00
Reserva de Alienação de Bônus de Subscrição	R\$ 1.300,00
Reserva de Ágio na Emissão de Ações	R\$ 2.000,00
Reserva Legal	R\$ 2.000,00
Reservas Estatutárias	R\$ 1.000,00

No exercício de 20X1 a empresa apurou um lucro líquido final (após o Imposto de Renda e as participações) no valor de R\$ 76.000,00. Considerando-se as limitações impostas pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), podemos dizer que, para constituir a Reserva legal no referido exercício, essa empresa:

- poderá destinar R\$ 3.700,00;
- deverá destinar R\$ 3.700,00;
- deverá destinar R\$ 3.800,00;
- deverá destinar R\$ 4.000,00;
- poderá destinar R\$ 4.000,00.

(SOLUÇÃO)

Limite obrigatório da Reserva Legal = 20% de 30.000 = 6.000

Saldo inicial da Reserva Legal = 2.000

5% do Lucro Líquido = 5% de 76.000 = 3.800

$2.000 + 3.800 = 5.800 < 6.000$ (1ª CASO)

Logo, tendo em vista que, após somarmos o saldo inicial da reserva legal com 5% do lucro líquido, o seu saldo final não ultrapassou os 20% do Capital Social, em princípio, a empresa seria obrigada a destinar 3.800 para tal reserva, havendo a possibilidade de a resposta ser Opção C. Porém, iremos agora verificar o limite facultativo, visto que as opções sugerem a possibilidade da facultatividade de algum valor, através do termo “poderá”:

Limite facultativo = 30% de 30.000 = 9.000

Saldo anterior + Res. de Cap. = 2.000 + 3.300 = 5.300 < 9.000 (1ª HIPÓTESE)

Saldo anterior + Res. de Cap. + 5% LL = 9.100 > 9.000 (2ª Possibilidade).

Logo, a empresa deverá destinar, no mínimo, 9.000 – 5.300, isto é, 3.700, e, no máximo, 3.800. Logo, a empresa poderá destinar 3.700. (Opção a)

COMENTÁRIO EXTRA: A resposta a esta questão não poderia ser, por exemplo, Opção B, pois se dissermos que a empresa deverá destinar 3.700, estaremos excluindo a possibilidade de destinar 3.800, e vice-versa.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: (Técnico da Receita Federal/Esaf) O Patrimônio Líquido de uma sociedade anônima estava assim constituído antes da destinação do resultado do exercício:

Capital Social	\$ 10.000.000,00
Ágio na Emissão de Ações	\$ 200.000,00
Reserva Legal	\$ 1.980.000,00
Reserva de Contingências	\$ 300.000,00

O lucro líquido do exercício foi de \$ 2.000.000,00, do qual a sociedade deve destinar à Reserva Legal a importância de:

- a) zero;
- b) \$ 20.000,00;
- c) \$ 100.000,00;
- d) \$ 200.000,00;
- e) \$ 520.000,00.

(SOLUÇÃO)

Como o enunciado da questão já usa a expressão “deve destinar”, só devemos preocupar-nos com o limite obrigatório. Assim:

$$\text{Limite obrigatório} = 20\% \text{ de } 10.000.000 = 2.000.000$$

$$\text{Saldo inicial} + 5\% \text{ LL} = 1.980.000 + 5\% \text{ de } 2.000.000 = 2.080.000 > 2.000.000.$$

Logo, visto que a soma do saldo inicial com os 5% do LL ultrapassou o limite, a sociedade deve destinar para reserva legal a diferença entre o limite e o saldo anterior, isto é, $2.000.000 - 1.980.000 = 20.000$. (Opção b)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: (Auditor da Receita Federal/Esaf) Indique a opção correta, levando em conta os seguintes dados:

Capital	200
Reserva Legal	30
Reservas de Capital	25
Resultado antes do imposto de renda	400
Participações	20
Provisão para imposto de renda	80

O valor a ser destacado para constituição da Reserva Legal:

- a) deverá ser de 15;
- b) deve ser de 5;
- c) pode ser de 15;
- d) deve ser de 20;
- e) pode ser de 5.

(SOLUÇÃO)

$$\text{Lucro Líquido} = \text{REXAIR} - \text{PIR} - \text{Participações} = 400 - 80 - 20 = 300$$

$$\text{Limite obrigatório} = 20\% \text{ de } 200 = 40$$

$$\text{Saldo anterior} = 30$$

$$5\% \text{ LL} = 5\% \text{ de } 300 = 15$$

$$30 + 15 = 45 > 40 \text{ (2º CASO)}$$

Desta forma, em princípio, a empresa estaria obrigada a destinar apenas 10 para Reserva Legal, ficando o seu saldo final com 40, que é o limite obrigatório. Porém, verificaremos agora o limite facultativo:

$$\text{Limite facultativo} = 30\% \text{ de } 200 = 60$$

$$\text{Saldo anterior} + \text{Reservas de Capital} = 30 + 25 = 55 \leq 60 \text{ (1ª HIPÓTESE)}$$

$$\text{Saldo anterior} + \text{Res. de Cap.} + \text{valor a ser destinado pelo limite obrigatório} = 30 + 25 + 10 = 65 > 60 \text{ (2ª Possibilidade)}$$

Logo, a empresa deverá destinar, no mínimo, a diferença entre o limite facultativo e a soma do saldo inicial da reserva com o saldo das reservas de capital, isto é, $60 - (30 + 25) = 5$, e, no máximo, o valor apurado para se atingir o limite obrigatório, isto é, 10, podendo destinar, por exemplo, 5. (Opção e)

Observações:

- 1) A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.
- 2) De acordo com o parágrafo único do art. 189 da Lei nº 6.404/1976, o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados e pelas reservas de lucros, nessa ordem, devendo a reserva legal ser a última reserva de lucro a ser usada para absorver o prejuízo.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 8: (Analista de Finanças e Controle/Esaf) A Nossa Firma, ao fim do exercício social de 19X1, ostentava um patrimônio líquido com a seguinte composição:

Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	8.000,00

Reservas Estatutárias	7.000,00
Reserva Legal	6.000,00
Lucros Acumulados	<u>5.000,00</u>
Somatório	117.000,00

No resultado do exercício de 19X1, foi apurado um prejuízo líquido no valor de R\$ 15.000,00, que deverá ser absorvido por recursos próprios anteriores. Assim sendo, o novo patrimônio líquido, após a absorção do prejuízo do exercício, deverá ter a seguinte composição:

a) Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	8.000,00
Reservas Estatutárias	0,00
Reserva Legal	3.000,00
Lucros Acumulados	<u>0,00</u>
Somatório	102.000,00

b) Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	8.000,00
Reservas Estatutárias	3.000,00
Reserva Legal	0,00
Lucros Acumulados	0,00
Somatório	102.000,00

c) Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	0,00
Reservas Estatutárias	0,00
Reserva Legal	6.000,00
Lucros Acumulados	5.000,00
Somatório	102.000,00

d) Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	4.000,00
Reservas Estatutárias	7.000,00
Reserva Legal	0,00
Lucros Acumulados	0,00
Somatório	102.000,00

e) Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	8.000,00
Reservas Estatutárias	0,00
Reserva Legal	0,00
Lucros Acumulados	3.000,00
Somatório	102.000,00

(SOLUÇÃO)

De acordo com o parágrafo único do art. 189 da Lei nº 6.404/1976, o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados e pelas reservas de lucros, nessa ordem, devendo a reserva legal ser a última reserva de lucro a ser usada para absorver o prejuízo. Assim, o prejuízo de 15.000,00 será absorvido, em 1º lugar, pelos 5.000,00 de Lucros Acumulados, ficando esta conta com saldo 0,00 (zero) e o prejuízo com saldo de 10.000,00. Em segundo lugar, o prejuízo será absorvido pelos 7.000,00 de Reservas Estatutárias, ficando esta conta com saldo 0,00 (zero) e o prejuízo com saldo de 3.000,00. Por fim, os 3.000,00 de prejuízos remanescentes serão absorvidos por 3.000,00 do saldo da Reserva Legal, ficando esta com saldo final de 3.000,00. (Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9: (Casa da Moeda do Brasil – Contador/Fundação Cesgranrio) A Cia. Moderna apresentou o seguinte resultado, em reais, no final do ano de 2004:

LUCRO OPERACIONAL	5.000,00
(+) Resultado Não Operacional	200,00
LUCRO ANTES DO IR	5.200,00
(-) Imposto de Renda	(1.700,00)
LUCRO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES	3.500,00
(-) Participações de Empregados nos Lucros	(300,00)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	3.200,00

A empresa tem saldo de prejuízos acumulados de R\$ 100,00, referente a prejuízo apurado no ano anterior. Assim, a Reserva Legal (5%) a ser calculada, conforme legislação societária, em reais, é de:

- 155,00;
- 160,00;
- 175,00;
- 250,00;
- 260,00.

(SOLUÇÃO)

Regra geral, o valor a ser destinado à Reserva Legal ao fim de cada exercício social é de 5% do Lucro Líquido do Exercício, observado o limite máximo de seu saldo (20% do Capital Social Realizado). No entanto, havendo prejuízos acumulados, a prioridade não é constituir a referida reserva e sim abater esse prejuízo do Lucro Líquido do Exercício (Lei nº 6.404/1976, art. 189, parágrafo único). Desta forma, o valor a ser destinado à Reserva Legal da Cia. Moderna será de 5% de $(3.200,00 - 100,00) = 155,00$. (Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 10: (CEDAE – Contador/CEPERJ) Antes da elaboração das demonstrações contábeis referentes a um determinado exercício, o balanço patrimonial de uma companhia apresentava o patrimônio líquido com a seguinte constituição (valores em R\$):

Capital Social	800.000
Reservas de Capital.....	136.000
Reserva Legal.....	96.000

No final do período, em 31/12, o lucro líquido do exercício apurado foi de R\$ 320.000. Com base nesses dados, o valor da Reserva Legal a ser constituída foi de:

- a) R\$ 3.200;
- b) R\$ 8.000;
- c) R\$ 16.000;
- d) R\$ 24.000;
- e) R\$ 19.200.

(SOLUÇÃO)

Em princípio, nos baseamos no teto obrigatório da reserva legal, o qual é de 20% de R\$ 800.000,00, ou seja, R\$ 160.000,00. Desta forma, ao somarmos 5% do lucro líquido (R\$ 16.000) com o saldo anterior da reserva encontramos R\$ 112.000, valor este menor que o limite. Desta forma, a resposta seria, em princípio, opção c.

No entanto, existe o segundo limite, o qual chamamos de facultativo, ou seja, se somarmos o saldo da reserva legal com as reservas de capital e essa soma exceder a 30% do montante do capital social (R\$ 240.000), a empresa “poderá” (facultativo) deixar de constituir reserva que ultrapasse esse limite. Assim, se somarmos o saldo das reservas de capital (R\$ 136.000) com o saldo anterior da reserva legal (R\$ 96.000) encontraremos R\$ 232.000,00.

Assim, para que não se ultrapasse o limite facultativo, não podemos somar aos R\$ 232.000,00 os R\$ 16.000. Somente podemos somar R\$ 8.000. (Opção b)

Comentário extra: Não há um consenso geral entre doutrinadores sobre o limite facultativo. Alguns entendem que não se pode ultrapassar esse limite. Nesta obra entendemos que a empresa pode ultrapassar “se quiser”, como também pode ficar restrita a esse limite. Visto que a pergunta da questão foi “qual o valor da reserva a ser constituída” entendemos que se quer saber qual o MÍNIMO dos R\$ 16.000 que obrigatoriamente deverão ser destinados à reserva legal, que, no caso, é de R\$ 8.000,00. Os R\$ 8.000 remanescentes podem ou não ser destinados.

11.2.2.2. Reservas Estatutárias

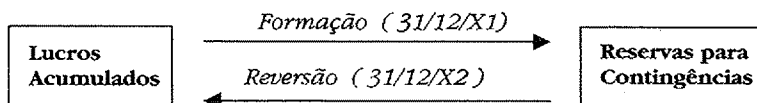
O estatuto da companhia poderá criar reservas desde que, para cada uma: indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade; fixe os critérios para determinar a parcela anual do lucro líquido que será destinado à sua constituição; e estabeleça o limite máximo da reserva.

11.2.2.3. Reservas para Contingências

De acordo com a Lei nº 6.404/1976, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificarem a sua constituição ou em que ocorrer a perda. Assim, por exemplo, se estiver previsto numa empresa que haverá uma redução das vendas no próximo exercício em virtude de uma nova empresa concorrente, que entrará no mercado no próximo exercício, ocasionando um prejuízo previsto de, por exemplo, R\$ 45.000,00, a administração da companhia poderá propor à assembleia geral que se destine parte do lucro líquido, se possível R\$ 45.000,00, para a constituição de Reservas para Contingências. No encerramento do exercício seguinte, independentemente de ter havido ou não a perda prevista, a reserva será revertida, isto é, “retornará” para o lugar de onde saiu, ou seja, para a conta Lucros Acumulados.



Lançamentos no Diário:

Formação da reserva:

D - Lucros Acumulados
C - Reservas para Contingências

Reversão da reserva:

D - Reservas para Contingências
C - Lucros Acumulados

- Obs. 1:** Basicamente, o objetivo principal da constituição da reserva para contingências é separar a parte do lucro destinada à sua constituição, a fim de não incluí-la na base de cálculo dos dividendos determinados ao fim do exercício social, os quais, regra geral, são estabelecidos pelo estatuto da companhia como um percentual desse lucro ajustado nos termos do art. 202 da Lei nº 6.404/76. No encerramento do exercício seguinte, a reversão da reserva funcionaria como uma espécie de compensação da redução dos dividendos anteriores, ou seja, seria somada ao lucro líquido atual para então se aplicar o percentual estabelecido pelo estatuto no cálculo desses dividendos. Cabe, no entanto, ressaltar que se o estatuto não estabelecer os dividendos como percentagem do lucro líquido ajustado nos termos do referido artigo, como, por exemplo, no caso em que estabeleça os dividendos num percentual do capital social (art. 202, § 1º), apesar da constituição da referida reserva não ser incorreta, não haveria muito sentido em tal constituição, mesmo havendo a previsão de perdas julgadas prováveis, cujos valores pudessem ser estimados.
- Obs. 2:** No caso da constituição da reserva para contingências, a regra geral é que seja feita no encerramento de determinado exercício social e a reversão se dê no encerramento do exercício social seguinte. No entanto, é possível que, diante da previsão de perdas cíclicas por períodos maiores que 1 ano, se possa “acumular” essa reserva por mais de um exercício social, sem a reversão ao fim do exercício seguinte. Assim, suponhamos, por exemplo, que determinada empresa industrial a cada três anos sofra uma perda em função da dificuldade de obtenção de matérias-primas. Desta forma, poderia acumular a reserva para contingências durante dois anos, sem a reversão, e, ao fim do 3º ano, faria a reversão de seu saldo acumulado pelos dois últimos exercícios sociais.

11.2.2.4. Reserva de Retenção de Lucros

Também chamada de **Reserva Orçamentária** ou **Reserva para Planos de Investimentos**, ou **Reserva de Lucros para Expansão** ou, simplesmente, **Retenção de Lucros**, é constituída para atender aos planos de expansão (projeto de investimento) da companhia.

Tendo em vista que de acordo com o art. 198 da Lei nº 6.404/76 essa reserva não poderá ser constituída em prejuízo dos dividendos “obrigatórios”, a finalidade principal de sua formação é justificar a NÃO distribuição de dividendos “adicionais” aos obrigatórios. Assim, suponhamos, por exemplo, que uma determinada companhia irá expandir-se no próximo exercício social, mediante a abertura de uma nova filial. Suponhamos também que, para tal investimento, foi feito um orçamento de capital no valor de R\$ 20.000,00. Desta forma, poderá ser feita uma Retenção de Lucros, isto é, uma Reserva de Lucros para Expansão nesse valor. Analisemos melhor essa situação nas tabelas abaixo, onde iremos supor que o lucro líquido da companhia fosse de R\$ 100.000,00 e os dividendos obrigatórios fossem fixados no estatuto como 30% do Lucro líquido subtraído do valor destinado à Reserva Legal:

Sem a constituição de Reserva de Lucros para Expansão:

Lucro Líquido	Reserva Legal	Retenção de Lucros	Dividendo Obrigatório (30% do lucro ajustado)	Dividendo Adicional (sobra do lucro após a reserva legal e os dividendos obrigatórios)
R\$ 100.000	R\$ 5.000	ZERO	R\$ 28.500	R\$ 66.500

Com a constituição de Reserva de Lucros para Expansão:

Lucro Líquido	Reserva Legal	Retenção de Lucros	Dividendo Obrigatório (30% do lucro ajustado)	Dividendo Adicional (sobra do lucro após a reserva legal, a retenção de lucros e os dividendos obrigatórios)
R\$ 100.000	R\$ 5.000	R\$ 20.000	R\$ 28.500	R\$ 46.500

Cabe lembrar que, de acordo com o § 6º do art. 202 da Lei nº 6.404/76, os lucros não destinados para as reservas de lucros referidas nos arts. 193 a 197 **deverão** ser distribuídos como dividendos, ou seja, é obrigatória a distribuição do dividendo adicional, no valor remanescente, após as destinações para as referidas reservas de lucros e após o dividendo obrigatório. Assim, na situação descrita na 1ª tabela, a empresa teria que distribuir como dividendos “totais” (obrigatório + adicional) o valor de R\$ 66.500,00. Já, na situação descrita na 2ª tabela, teria que distribuir apenas R\$ 46.500,00, visto que os R\$ 20.000 destinados à retenção de lucros justificaram a NÃO distribuição de parte dos dividendos “adicionais”. Cabe ressaltar que o dividendo obrigatório é o MÍNIMO que a companhia terá de pagar aos acionistas. Cabe ainda ressaltar que “distribuir” dividendos não é o mesmo que “pagar” dividendos, isto é, ao distribuir dividendos a companhia contabiliza o valor pago imediatamente ou a pagar no máximo em 60 dias após declarado (= após distribuído). (Lei nº 6.404/76, art. 205, § 3º: *O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembléia geral, no prazo de 60 (sessenta) dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.*). É comum e **não** incorreto a utilização da expressão “provisionar dividendos” no sentido de escriturar a obrigação de pagá-los, debitando-se a conta Lucros Acumulados (patrimônio líquido) e creditando-se a conta Dividendos a Pagar (passivo circulante), observando-se neste caso que a palavra “provisionar” não tem nenhuma relação com as provisões contábeis propriamente ditas, as quais estão descritas no Capítulo 7 desta obra. No caso em que os dividendos fossem pagos concomitantemente à sua distribuição, que não é o caso mais comum, a escrituração se daria através do débito na conta Lucros Acumulados e no crédito de uma das Disponibilidades.

Observação: De acordo com o art. 196 da Lei nº 6.404/76, com relação à referida Retenção de Lucros, temos o seguinte:

- O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até 5 (cinco) exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.
- O orçamento poderá ser aprovado pela assembleia geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício e revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social.

11.2.2.5. Reserva de Lucros a Realizar (RLAR)

O objetivo da constituição dessa reserva é postergar o pagamento de dividendos sobre os lucros que não se realizarão financeiramente no próximo exercício, isto é, lucros que não se transformarão em moeda no exercício social subsequente. No entanto, mesmo havendo tais lucros, poderá não haver postergação dos dividendos sobre os mesmos, caso em que a companhia opte por não constituir a referida reserva, visto que a formação da mesma é facultativa. Neste caso, seria maior a probabilidade da empresa enfrentar dificuldades financeiras para o pagamento dos dividendos.

De acordo com o art. 197 da Lei nº 6.404/1976, no exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202 ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

Considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

- o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (será visto no Capítulo 17);
- o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório e, para efeito do inciso III do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro.

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I – metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

- a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193);
- b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

II — o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);

III — os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.

§ 1º. O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2º. Quando o estatuto for omissivo e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo.

§ 3º. A assembleia geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades:

I — companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações;

II — companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no inciso I.

§ 4º. O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O Conselho Fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

§ 5º. Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º. Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos.

Exemplo: Em relação ao exercício social encerrado em 31/12/X1, a Cia. Alfa apurou as seguintes informações:

– Lucro líquido (exercício de X1)	\$ 36.000
– Lucro em vendas a prazo, cujas duplicatas a receber têm vencimento no exercício de X3	\$ 17.200
– Receita de equivalência patrimonial	\$ 11.300

No encerramento do exercício, além da Reserva de Lucros a Realizar, houve as seguintes destinações do Lucro Líquido para as reservas de lucros:

– Reserva legal	\$ 1.800
– Reserva estatutária	\$ 2.200
– Reserva para contingências	\$ 6.000
– Reserva orçamentária	\$ 8.000

Houve também no encerramento do exercício de X1 reversão de reservas para contingências no valor de \$ 3.000.

Assim, tendo em vista que o estatuto é omissivo, teremos:

$$\text{Dividendos a Pagar (saldo parcial)} = \frac{36.000 - 1.800 - 6.000 + 3.000}{2} = 15.600$$

(1ª OPÇÃO) – NÃO SERÁ CONSTITUÍDA RLAR

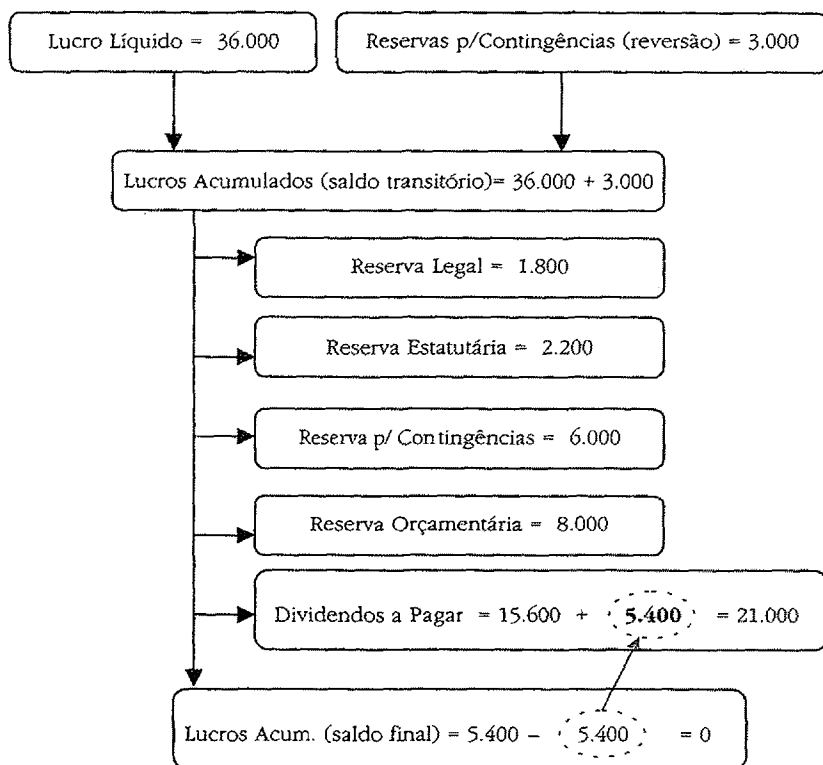
Neste caso, o próximo passo será calcularmos o lucro remanescente após as destinações para as reservas de lucros. Assim:

Lucros Acumulados (saldo transitório):

$$36.000 + 3.000 - 1.800 - 2.200 - 6.000 - 8.000 = 5.400$$

Porém, de acordo com o § 6º do art. 202 da Lei 6.404, os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 (Reserva Legal, Estatutária, Contingências, Orçamentária e RLAR) deverão ser distribuídos como dividendos. Desta forma, o saldo remanescente em Lucros Acumulados deverá ser transferido para Dividendos a Pagar, assim:

$$\text{Dividendos a Pagar (saldo final)} = \$ 15.600 + \$ 5.400 = \$ 21.000$$



(2ª OPÇÃO) – SERÁ CONSTITUÍDA PELA PARTE DO LUCRO REALIZADO PELO MÁXIMO VALOR

Parcela do lucro líquido não realizada = Receita de equivalência patrimonial + Lucro nas vendas a longo prazo = 11.300 + 17.200 = 28.500

Parcela realizada do lucro líquido = 36.000 – 28.500 = 7.500

Em primeiro lugar, devemos observar que, dos \$ 15.600 (valor calculado nos termos do art. 202), apenas \$ 7.500 são considerados lucros realizados. Logo:

Dividendos a Pagar (saldo parcial) = 7.500

Reserva de lucros a realizar (saldo máximo) = 15.600 – 7.500 = 8.100

Assim, após as destinações anteriores, e supondo que nenhuma parcela do lucro líquido será utilizada para aumento do capital social, teremos:

Lucros Acumulados (saldo transitório) = 36.000 + 3.000 – 1.800 – 2.200 – 6.000 – 8.000 – 8.100 – 7.500 = 5.400 (o mesmo saldo que o da 1ª opção)

Porém, lembremos que os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 **deverão** ser distribuídos como dividendos. Assim:

$$\text{Dividendos a Pagar (saldo final)} = 7.500 + 5.400 = \underline{12.900}$$

Logo, concluímos do exemplo que a diferença de valor das duas opções de saldo de Dividendos a Pagar, isto é, $21.000 - 12.900 = 8.100$, é exatamente o valor da Reserva de Lucros a Realizar.

Observações:

1) Notemos no exemplo dado que as duas opções de saldo de Reserva de Lucros a Realizar foram: **zero** (não constituição da reserva) e **\$ 8.100** (constituição da reserva). Nada impede, porém, que a empresa opte por um valor intermediário, isto é, um valor maior do que zero e menor do que 8.100, tendo em vista que tal reserva é facultativa. No entanto, na prática, e mesmo em questões de concursos públicos, caso se opte pela constituição da referida reserva, é mais provável que seja sempre pelo seu valor máximo, que no caso do exemplo anterior foi de \$ 8.100.

2) Além dos casos de Lucros a Realizar previstos na Lei nº 6.404/1976, de acordo com a Deliberação CVM nº 294/1999, é também permitido às companhias computarem como Lucros a Realizar **os ganhos cambiais decorrentes de ativos classificados no longo prazo que excederem as perdas cambiais em operações de mesma natureza**. Neste caso, as Reservas de Lucros a Realizar constituídas por esse critério serão realizadas pelos recebimentos dos créditos ou pelas transferências dos mesmos para o ativo circulante.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 10: (Analista de Mercado de Capitais da CVM/ Fundação Carlos Chagas) Instruções: utilize as informações a seguir, extraídas do balancete de verificação da Cia. Anglo Brasileira, antes da destinação do lucro do exercício, para responder às questões de números 1 e 2.

Lucro líquido do exercício	R\$ 200.000,00
Capital social, totalmente integralizado	R\$ 800.000,00
Saldo da reserva legal	R\$ 155.000,00
Resultado positivo da equivalência patrimonial	R\$ 180.000,00

1. A Cia. deverá acrescer à reserva legal, de acordo com o disposto na Lei nº 6.404/1976, a importância, em R\$, de:
- | | |
|---------------|---------------|
| a) 5.000,00; | d) 15.000,00; |
| b) 7.500,00; | e) 40.000,00. |
| c) 10.000,00; | |

(SOLUÇÃO)

- Limite da reserva legal = 20% de 800.000,00 = 160.000,00
- 5% do lucro líquido = 10.000,00
- Saldo anterior + 5% LL = 165.000,00 > 160.000,00

Logo, o valor a ser destinado à reserva legal não poderá ser de 10.000,00, pois ultrapassaria o limite obrigatório. Desta forma, serão destinados à reserva legal apenas 5.000,00. **(Opção a)**

2. Sabendo-se que o dividendo fixado pelo estatuto da companhia corresponde a 30% do valor do lucro líquido do exercício, após a dedução do acréscimo da reserva legal, a companhia poderá constituir reserva de lucros a realizar, observando-se o disposto no art. 197 da Lei nº 6.404/1976, no montante, em R\$, de:
- | | |
|---------------|---------------|
| a) 18.500,00; | d) 58.500,00; |
| b) 38.500,00; | e) 60.000,00. |
| c) 40.000,00; | |

(SOLUÇÃO)

- Dividendo (estatuto) = 30% de (200.000,00 – 5.000,00) = 58.500,00
- Parcela realizada do lucro líquido = 200.000,00 – 180.000,00 = 20.000,00
- Res. luc. a real. = 58.500,00 – 20.000,00 = 38.500,00. **(Opção b)**

11.2.2.6. Reserva Especial (ou Reserva para Dividendos Obrigatórios)

É constituída quando os acionistas têm direito aos dividendos e a companhia não possui recursos financeiros para pagá-los. Os lucros que deixarem de ser distribuídos serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos futuros, deverão ser pagos como dividendos assim que o permitir a situação financeira da companhia.

Assim, a companhia deixaria de fazer o seguinte lançamento:

- ~~D – Lucros Acumulados~~
~~C – Dividendos a Pagar~~

E, em substituição ao de cima, faria o seguinte lançamento no mesmo valor dos dividendos que ainda não podem ser pagos:

- D – Lucros Acumulados
 C – Reserva Especial

Lei nº 6.404/76, art. 202, §§ 4º e 5º:

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de

Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembléia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

11.2.2.7. Reserva de Incentivos Fiscais

A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a Reserva de Incentivos Fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do *caput* do art. 202, Lei nº 6.404/76).

Assim, suponhamos, por exemplo, que uma Cia. Industrial 4M recebesse em maio de 20X8 do governo municipal a doação de um terreno avaliado em R\$ 360.000,00, assumindo o compromisso de instalar nessa propriedade um parque fabril modular no valor de R\$ 500.000,00, com vida útil estimada em 10 anos. Dessa forma, o registro contábil dessa subvenção será feito da seguinte forma:

D – Terrenos	360.000,00
C – Receita Diferida de Doações (conta do passivo não circulante)	360.000,00

Supondo que o referido parque fabril modular tivesse começado a funcionar a partir de abril de 20X9, então a taxa de depreciação desse ano seria de $10\% \div 12 \times 9 = 7,5\%$ e a Receita de Doações seria reconhecida no mesmo percentual utilizado para a despesa de depreciação anual, isto é, 7,5% de R\$ 360.000,00, ou seja, R\$ 27.000,00, sendo apropriados R\$ 3.000,00 ao fim de cada mês da referida receita. Dessa forma, ao fim de cada mês, a contar de abril de 20X9, seria feita a seguinte contabilização:

D – Receita Diferida de Doações (conta do passivo não circulante)	3.000,00
C – Receita de Doações (Receita Não Operacional)	3.000,00

Ao fim de 20X9, a conta Receita de Doações ficaria com saldo de R\$ 27.000,00 e seria encerrada em contrapartida com a conta Apuração do Resultado da seguinte forma:

D – Receita de Doações	27.000,00
C – Apuração do Resultado	27.000,00

Em seguida, a conta Apuração do Resultado seria encerrada em contrapartida com a conta Lucros Acumulados. Supondo que o Lucro Líquido de 20X9 fosse, por exemplo, de R\$ 100.000,00, lembrando que “dentro” de valor estão os R\$ 27.000,00 de Receita de Doações, teríamos o seguinte lançamento:

D – Apuração do Resultado	100.000,00
C – Lucros Acumulados	100.000,00

Supondo que nas destinações do resultado, 5% fosse para Reserva Legal e R\$ 27.000,00 para Reserva de Incentivos fiscais, teríamos a seguinte contabilização:

D – Lucros Acumulados	32.000,00
C – Reserva Legal	5.000,00
C – Reserva de Incentivos Fiscais	27.000,00

Supondo ainda que o estatuto da Cia. Industrial 4M fixasse os dividendos em 40% do lucro líquido ajustado nos termos do art. 202 da Lei nº 6.404/76, teríamos o seguinte cálculo:

Lucro líquido ajustado (art. 202) = Lucro líquido – Valor destinado à reserva legal – Valor destinado à reserva de contingências + Reversão de reserva de contingências – Valor destinado à reserva de incentivos fiscais (esta fórmula será melhor vista no Capítulo 14)

Assim teremos os seguintes cálculos para a determinação do dividendo total a distribuir:

Lucro líquido ajustado = R\$ 100.000,00 – R\$ 5.000,00 – R\$ 27.000,00 = R\$ 68.000,00

Dividendo obrigatório (valor mínimo) = 40% R\$ 68.000,00 = R\$ 27.200,00

Dividendo adicional = R\$ 100.000,00 – R\$ 5.000 – R\$ 27.000,00 – R\$ 27.200,00 = R\$ 40.800,00

Dividendo total distribuído (obrigatório + adicional) = R\$ 27.200,00 + R\$ 40.800,00 = R\$ 68.000,00

Finalmente, teremos o seguinte lançamento contábil de provisionamento dos dividendos:

D – Lucros Acumulados 68.000,00

C – Dividendos a Pagar 68.000,00

Cabe ressaltar que o dividendo obrigatório, ou seja, o dividendo fixado pelo estatuto da companhia é o MÍNIMO que seria pago aos acionistas, caso não houvesse valor remanescente do lucro líquido após as destinações para reservas de lucros. No exemplo da Cia. Industrial 4M, após contabilizadas a reserva legal e a reserva de incentivos fiscais, não havendo, no caso, mais nenhuma destinação para reservas de lucros, o saldo remanescente do lucro líquido (R\$ 68.000,00) é o verdadeiro valor a ser contabilizado como Dividendos a Pagar, e não apenas o valor mínimo (R\$ 27.200,00). Se essa empresa, por exemplo, quisesse constituir, além das reservas já escrituradas, reserva estatutária e/ou reserva orçamentária, o valor máximo que poderia ser destinado a elas seria o dividendo adicional (R\$ 40.800,00), visto que essas reservas não poderão ser constituídas em prejuízo do dividendo “obrigatório”, isto é, não podem afetar os R\$ 27.200,00 (*Lei nº 6.404/76, art. 198: A destinação dos lucros para constituição das reservas de que trata o art. 194 (reserva estatutária) e a retenção nos termos do art. 196 (reserva orçamentária) não poderão ser aprovadas, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório (art. 202)*). No entanto, se, além da reserva legal e da reserva de incentivos fiscais, fossem constituídas a reserva de contingências e/ou a reserva de lucros a realizar, o dividendo obrigatório poderia ser reduzido, ou seja, poderia, no caso da Cia. Industrial 4M, ser menor que R\$ 27.200,00, fazendo com que o dividendo adicional também fosse alterado em decorrência disso. Em outras palavras, as únicas reservas de lucros que PODEM afetar o valor do dividendo obrigatório estabelecido no estatuto são a reserva legal, a reserva para contingências, a reserva de incentivos fiscais e a reserva de lucros a realizar, ressaltando que somente as três primeiras afetam diretamente o cálculo do dividendo obrigatório pela sistemática descrita no início do art. 202 da Lei nº 6.404/76, mediante o uso da seguinte relação: lucro líquido ajustado (para

os dividendos) = lucro líquido – valor destinado à reserva legal – valor destinado à reserva de contingências – valor destinado à reserva de incentivos fiscais + reversão de reserva de contingências. No caso da reserva de lucros a realizar, o valor do dividendo obrigatório é afetado indiretamente, tendo em vista a sistemática do seu cálculo já descrita no item 11.2.2.5 deste capítulo. Adicionalmente a tudo isso que foi descrito, cabe ainda lembrar que parte do lucro líquido do exercício poderia ter sido destinada para aumento do Capital Social (Lei nº 6.404/76, art. 186, III), alterando assim o valor do dividendo “adicional” (jamais altera o obrigatório).

Observações:

1) Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pelo resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido no resultado, pode ser creditado à reserva própria (Reserva de Incentivos Fiscais), a partir da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados (Resolução CFC 1.143/2008). Daí, essa reserva ser abatida da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, conforme exemplo acima.

2) Somente as Reservas Estatutárias e Retenção de Lucros (Reserva Orçamentária) não podem ser aprovadas em prejuízo do dividendo obrigatório (Lei nº 6.404/76, art. 198). Dessa forma, concluímos que a **Reserva de Incentivos Fiscais** pode ser constituída em prejuízo do dividendo obrigatório.

3) O saldo das reservas de lucros, exceto as para Contingências, de **Incentivos Fiscais** e de Lucros a Realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos (Lei nº 6.404/76, art. 199).

11.3. Lucros ou Prejuízos Acumulados

Se o resultado do exercício apurado ao fim do exercício social for lucro líquido, este entrará na conta Lucros Acumulados ou na conta Prejuízos Acumulados. No primeiro caso, após entrar naquela conta, o lucro será totalmente distribuído entre as reservas de lucros, os dividendos a pagar aos acionistas e, eventualmente, para aumento do capital social, ficando a conta Lucros Acumulados com saldo zero. No entanto, se a entrada do lucro líquido for na conta Prejuízos Acumulados, a qual possui saldo devedor, só poderá haver distribuição para reservas de lucros do valor remanescente do lucro líquido após a absorção integral desses prejuízos.

Caso o resultado do exercício seja prejuízo líquido, este deverá absorver as reservas de lucros e a reserva legal nessa ordem e, opcionalmente, após essa última absorção, poderá absorver as reservas de capital. (Lei nº 6.404/76, art. 189, parágrafo único: *o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.*) (Breve comentário desse artigo: o fato de estar escrito “... pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem” NÃO deve ser interpretado como se a reserva legal não fosse uma reserva de lucro, visto que ela É, e SIM que essa reserva é a ÚLTIMA reserva de lucro a ser absorvida pelo prejuízo).

11.4. Ações em Tesouraria

São as ações da empresa adquiridas pela própria empresa e mantidas em tesouraria no limite do saldo de lucros acumulados e reservas, exceto a reserva legal, com o fim de venda futura.

Pela Lei Societária, as Ações em Tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta de patrimônio líquido (conta retificadora do patrimônio líquido) que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

De acordo com o art. 30 da Lei nº 6.404/1976, a companhia não pode negociar com as próprias ações. As Ações em Tesouraria constituem uma das exceções a esta restrição.

Observações:

1) As ações mantidas em tesouraria não terão direito a dividendo e a voto. Tal restrição visa dificultar a manipulação, por parte da companhia, das cotações no mercado.

2) O resultado obtido na venda pela empresa de tais ações não deve transitar por receitas ou despesas, ou seja, não será indicado na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício). No caso de ser lucro, será equivalente ao ágio na emissão de ações, que é escriturado como uma das reservas de capital (Lei nº 6.404/76, art. 182, § 1º, a). No caso do resultado ser prejuízo, poderá ser debitado na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados).

Exemplo prático: Balanço da Cia. LX antes da aquisição de suas próprias ações:

ATIVO		PASSIVO (Total)	
Bancos	18.000	Duplicatas a Pagar	31.000
Mercadorias	23.000		
Ações de Coligadas	14.000	Capital Social	24.000
Veículos	20.000	Reservas de Lucros	20.000
	75.000		75.000

Suponhamos que, após a situação anterior, a empresa adquira parte de suas próprias ações no valor de \$ 6.000. Assim, teremos a seguinte contabilização:

D – Ações em Tesouraria 6.000

C – Bancos 6.000

Balanço da Cia. LX após a aquisição de suas próprias ações no valor de \$ 6.000:

ATIVO		PASSIVO (Total)	
Bancos	12.000	Duplicatas a Pagar	31.000
Mercadorias	23.000		
Ações de Coligadas	14.000	Capital Social	24.000
Veículos	20.000	Reservas de Lucros	20.000
		Ações em Tesouraria	(6.000)
	69.000		69.000

Se a empresa posteriormente alienasse as ações, por exemplo, por \$ 7.300, seria feito o seguinte lançamento no Diário:

D – Caixa	7.300
C – Ações em Tesouraria	6.000
C – Reservas de Capital (lucro na venda das ações)	1.300

Se, em vez de vender por \$ 7.300, vendesse por \$ 5.400, seria feito o seguinte lançamento:

D – Caixa	5.400
D – Prejuízos Acumulados	600
C – Ações em Tesouraria	6.000

Nota: Neste último lançamento, o prejuízo na alienação das ações poderia também ser feito a débito de reservas de lucros ou de reservas de capital.

11.5. Ajustes de Avaliação Patrimonial (Lei nº 6.404/1976, art. 182, § 3º)

Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo (valor de mercado), nos casos previstos na Lei nº 6.404/76 ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 dessa lei. Assim, suponhamos, por exemplo, que uma companhia avalie um terreno adquirido por R\$ 23.000,00 a preço de mercado no valor de R\$ 30.000,00. Dessa forma, teremos a seguinte contabilização:

D – Terrenos	7.000,00
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial	7.000,00

No entanto, se em vez de R\$ 30.000,00 o preço de mercado fosse, por exemplo, R\$ 20.000,00, então teríamos a seguinte contabilização:

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial	3.000,00
C – Terrenos	3.000,00

Neste último caso, a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial apareceria no patrimônio líquido com saldo devedor.

12. CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO (LEI Nº 6.404/76, ART. 183)

I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

- pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
- pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;

II – os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III – os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvados os investimentos em coligadas e controladas, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV – os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V – os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI – *revogado*

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

I — registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II — revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

13. CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO PASSIVO (LEI Nº 6.404/76, ART. 184)

No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I — as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II — as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III — as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

14. TESTE DE RECUPERABILIDADE

Conforme já indicado no item 12, de acordo com o § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/76, a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível.

A referida análise sobre a recuperação de bens do ativo imobilizado ou intangível é consequência natural do princípio da prudência, o qual determina que, diante de opções igualmente

válidas, deve-se sempre adotar o menor valor para os itens do ativo. Assim, por exemplo, se uma empresa tivesse no seu imobilizado um equipamento adquirido por R\$ 45.000,00 com uma depreciação acumulada de R\$ 12.000,00, seu valor contábil seria de R\$ 33.000,00. No entanto, se ao fazer o teste da recuperação desse valor (R\$ 33.000,00), fosse constatado que o valor recuperável por uso ou por venda (destes dois valores, escolhe-se sempre o maior) desse ativo, fosse, por exemplo, R\$ 28.000,00, isto significaria que o referido bem estaria contabilmente registrado por R\$ 5.000,00 a mais do que deveria. Neste caso, em estrita conformidade ao princípio da prudência, deve-se fazer uma Provisão para Ajuste ao Valor Recuperável, também chamada de Provisão para Perdas, no valor de R\$ 5.000,00, fazendo com que o valor contábil do ativo caia para R\$ 28.000,00.

Atualmente, a Redução ao Valor Recuperável de Ativos é regulada pela Resolução do CFC nº 1.110/2007, a qual equivale à Deliberação da CVM nº 527/2007. Esta resolução estabelece, entre outras coisas, que a entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada exercício social, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

Da referida resolução, extraímos as seguintes definições:

⇒ **Valor recuperável** de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso.

⇒ **Valor em uso** é o valor presente de fluxos de caixa futuros estimados, que devem resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa.

⇒ **Valor líquido de venda** é o valor a ser obtido pela venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

⇒ **Despesas de venda** ou de baixa são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda ou à baixa de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, excluindo as despesas financeiras e de impostos sobre o resultado gerado.

⇒ **Perda por desvalorização** é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

⇒ **Valor contábil** é o valor pelo qual um ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e provisão para perdas.

⇒ **Depreciação, amortização e exaustão** é a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativos durante sua vida útil.

⇒ **Valor depreciável, amortizável e exaurível** é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual.

⇒ **Valor residual** é o valor estimado que uma entidade obterá pela venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

⇒ **Vida útil** é:

- a) o período de tempo no qual a entidade espera usar um ativo; ou
- b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.

⇒ **Unidade geradora de caixa** é o menor grupo identificável de ativos que gera as entradas de caixa, que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de grupos de ativos.

⇒ **Mercado ativo** é um mercado onde todas as seguintes condições existem:

- a) os itens transacionados no mercado são homogêneos;
- b) vendedores e compradores com disposição para negociar são encontrados a qualquer momento para efetuar a transação; e
- c) os preços estão disponíveis para o público.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 11: (Agente Fiscal de Rendas – ICMS – SP/FCC) Instruções:
Para responder às questões de números 1 a 3, considere os dados a seguir.

A Cia. Alvorecer, ao analisar um determinado ativo, identifica as seguintes características:

Valor Líquido de Venda	R\$ 5.100.000,00
Valor em Uso	R\$ 5.000.000,00
Valor Contábil Bruto	R\$ 8.000.000,00
Depreciações Acumuladas	R\$ 2.000.000,00
Provisão para Perdas Registradas	R\$ 600.000,00

1. A perda por redução ao valor recuperável é, em R\$,
 - a) 3.000.000,00;
 - b) 2.600.000,00;
 - c) 1.000.000,00;
 - d) 600.000,00;
 - e) 300.000,00.

(SOLUÇÃO)

O primeiro passo é determinarmos o Valor Recuperável, o qual será o maior entre o Valor Líquido de Venda (R\$ 5.100.000,00) e o Valor em Uso (R\$ 5.000.000,00).

Concluimos então que o Valor Recuperável será de R\$ 5.100.000,00, visto que é maior que R\$ 5.000.000,00.

Agora iremos calcular o Valor Contábil Líquido, que é a diferença entre o Valor Contábil Bruto e a soma da Depreciação Acumulada com a Provisão para Perdas, ou seja, R\$ 8.000.000,00 – (R\$ 2.000.000,00 + R\$ 600.000,00) = R\$ 5.400.000,00.

Finalmente, a perda por redução ao valor recuperável (essa perda é uma despesa operacional classificada em “outras despesas operacionais”) será a diferença entre o Valor Contábil Líquido e o Valor Recuperável, ou seja, R\$ 5.400.000,00 – R\$ 5.100.000,00 = R\$ 300.000,00 (Opção e)

2. O valor recuperável desse ativo é, em R\$,
- 5.000.000,00;
 - 5.100.000,00;
 - 5.400.000,00;
 - 5.600.000,00;
 - 6.000.000,00.

(SOLUÇÃO)

Conforme visto na solução anterior, o Valor Recuperável será o maior entre o Valor Líquido de Venda (R\$ 5.100.000,00) e o Valor em Uso (R\$ 5.000.000,00). No caso, o maior valor será de R\$ 5.100.000,00. **(Opção b)**

3. O valor líquido contábil é, em R\$
- 6.000.000,00;
 - 5.600.000,00;
 - 5.400.000,00;
 - 5.100.000,00;
 - 5.000.000,00.

(SOLUÇÃO)

Nesta questão não foi especificado se era o valor líquido contábil antes da última redução ao valor recuperável ($R\$ 8.000.000,00 - R\$ 2.000.000,00 - R\$ 600.000 = R\$ 5.400.000,00$) ou após a última redução ao valor recuperável ($R\$ 8.000.000,00 - R\$ 2.000.000,00 - R\$ 600.000 - R\$ 300.000,00 = R\$ 5.100.000,00$).

A banca examinadora considerou antes do último teste. **(Opção c)**

No entanto, o certo seria anular essa questão por falta de informação, pois a resposta poderia ser também. **(Opção d)**

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12: Com base na Resolução CFC 1.110/07, determine o valor do ativo imobilizado da Cia. Asa Delta a ser apurado logo após o reconhecimento contábil do teste de recuperabilidade do seu valor contábil.

Sabe-se que:

- o valor de mercado dessa máquina, na data do teste, é R\$ 37.000,00. Caso a Cia. Asa Delta vendesse a máquina, na data do teste (t), incorreria em gastos associados a tal transação no montante de R\$ 6.000,00;
- caso a Cia. Asa Delta não vendesse a máquina e continuasse utilizando-a no processo produtivo, seria capaz de produzir mais 3.000 unidades do produto Alfa 3 no próximo ano

($t+1$); 2.200 unidades do produto Alfa 3 em ($t+2$); e, em ($t+3$), 1.331 unidades do produto Alfa 3 (suponha que a produção anual ocorra no final de cada ano). Ao final desse período (no final de $t+3$), a máquina poderia ser comercializada por R\$ 8.000,00, e a Cia. Asa Delta incorreria em gastos associados a tal transação no montante de R\$ 5.338,00. O preço de venda do produto Alfa 3 é R\$ 28,00 por unidade. Os gastos médios incorridos na produção e venda de uma unidade de produto Alfa 3 é R\$ 22,50;

■ o custo de capital da Cia. Asa Delta é de 10% ao ano;

■ o ativo imobilizado da Cia. Asa Delta apurado em 31/12/20X8 (= igual data " t ") imediatamente antes do teste de recuperabilidade em tela ter sido reconhecido contabilmente era o seguinte:

Máquinas	60.000,00
Depreciação Acumulada	(25.000,00)

- Maior que R\$ 34.000,00;
- Entre R\$ 30.000,00 e R\$ 34.000,01;
- Entre R\$ 26.000,00 e R\$ 30.000,01;
- Entre R\$ 22.000,00 e R\$ 26.000,01;
- Menor que R\$ 22.000,01.

(SOLUÇÃO)

O primeiro passo é calcularmos o **Valor Contábil (VC)** da referida máquina:

$$\text{Valor contábil} = \text{R\$ } 60.000 - \text{R\$ } 25.000 = \text{R\$ } 35.000$$

O próximo passo é calcularmos o **Valor Líquido de Venda (VLV)**:

$$\text{VLV} = \text{Valor de venda} - \text{Despesas estimadas de venda} = \text{R\$ } 37.000 - \text{R\$ } 6.000 = \text{R\$ } 31.000.$$

Caso esse valor fosse maior do que o valor contábil, o teste de recuperação terminaria aqui, ou seja, **NÃO** se faria nenhuma Provisão para Perdas, tendo em vista que o referido teste visa apenas garantir que o valor contábil não seja maior que o valor recuperável. No entanto, isso não ocorreu, pois 35.000 é maior que 31.000. Assim, passaremos ao próximo cálculo, que é o do **Valor em Uso (VU)**:

VU = Valor presente do fluxo de caixa que se espera gerar com o uso do ativo, utilizando o critério de juros compostos.

$$\text{Ano } (t+1) \rightarrow \frac{3.000 \times (\text{R\$ } 28,00 - \text{R\$ } 22,50)}{1,10} = \text{R\$ } 15.000$$

$$\text{Ano } (t+2) \rightarrow \frac{2.200 \times (\text{R\$ } 28,00 - \text{R\$ } 22,50)}{1,10^2} = \text{R\$ } 10.000$$

$$\text{Ano } (t+3) \rightarrow \frac{1.331 \times (\text{R\$ } 28,00 - \text{R\$ } 22,50) + (\text{R\$ } 8.000 - \text{R\$ } 5.338)}{1,10^3} = \text{R\$ } 7.500$$

$$\text{VU} = \text{R\$ } 15.000 + \text{R\$ } 10.000 + \text{R\$ } 7.500 = \text{R\$ } 32.500$$

Finalmente, o VALOR RECUPERÁVEL será o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso, que, no caso, são os R\$ 32.500,00, valor este que será agora o novo valor contábil da máquina. Desta forma, o valor da Provisão para Perdas será de R\$ 35.000 – R\$ 32.500,00 = R\$ 2.500. Assim, no Ativo Imobilizado da empresa será indicado o seguinte:

Máquinas.....	60.000,00
Depreciação Acumulada.....	(25.000,00)
Provisão para Perdas	(2.500,00)
	32.500,00 (Opção b)

Exercícios de Fixação

1. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Dados extraídos de um Balanço Patrimonial de 31/7/1994:

R\$

Capital Social Subscrito

Não realizado	30,00
Realizado	100,00
Reservas de Capital	20,00
Reservas de Lucros	10,00
Prejuízos Acumulados	4,00
Ações em Tesouraria	3,00

A Situação Líquida, com base nos dados fornecidos, importou em:

- a) R\$ 93,00;
 - b) R\$ 96,00;
 - c) R\$ 123,00;
 - d) R\$ 126,00;
 - e) R\$ 153,00.
2. Com base na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), marque a opção que não indica reserva de lucro.
- a) Reserva de Incentivos Fiscais.
 - b) Reserva de Ágio na Emissão de Ações.
 - c) Reserva de Contingências.
 - d) Retenção de Lucros.
 - e) Reserva Especial.
3. Considerando a relação abaixo e com base na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), marque a opção que indica o número de reservas de capital.
- Ágio da emissão de ações.
 - Alienação de partes beneficiárias.
 - Alienação de bônus de subscrição.
 - Prêmios recebidos na emissão de debêntures.
 - Doações recebidas para investimentos.
- a) 3;
 - b) 2;
 - c) 1;
 - d) 4;
 - e) 5.

(Técnico da Receita Federal/Esaf – Adaptada) Enunciado comum das questões 4 e 5: Para levantar um Balanço Patrimonial segundo a Lei nº 6.404/1976, foram fornecidos a um candidato a contador de uma sociedade mercantil os seguintes dados:

Contas	Saldos (R\$)
Valores Mobiliários	510,00
Caixa	20,00
Bancos Conta Movimento	90,00
Contas a Receber	10,00
Clientes (Duplicatas a Receber)	400,00
Estoques de Mercadorias para Revenda	200,00
Duplicatas Descontadas	120,00
Edifícios	700,00
Participação (Permanente) em Sociedade Controlada	200,00
Móveis, Utensílios e Instalações	300,00
Prêmios de Seguros a Vencer	12,00
Depreciação Acumulada de Edifícios	400,00
Depreciação Acumulada/Móveis, Utensílios e Instalações	60,00
Provisão para Devedores Duvidosos	6,00
Contas a Pagar	70,00
Empréstimo a Sociedade Controlada	100,00
Fornecedores (Duplicatas a Pagar)	150,00
Capital Social Realizado	800,00
Reserva da Correção Monetária do Capital Realizado	55,00
Reserva para Contingências	468,00
Ações em Tesouraria	22,00
Impostos, Taxas e Contribuições a recolher	45,00
Provisão para a Contribuição Social sobre o Lucro	63,00
Provisão para o Imposto de Renda	170,00
Reserva Legal	27,00
Dividendos a Pagar	130,00

Obs.: Todos os direitos e obrigações são, pela ordem, realizáveis e vencíveis a curto prazo. Prêmios de Seguros a Vencer representam aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. O empréstimo à controlada não constitui negócio usual.

4. O Ativo Circulante importou em:

- a) R\$ 1.242,00;
- b) R\$ 1.216,00;
- c) R\$ 1.138,00;
- d) R\$ 1.236,00;
- e) R\$ 1.116,00.

5. O Passivo Circulante importou em:

- a) R\$ 498,00;
- b) R\$ 628,00;
- c) R\$ 634,00;
- d) R\$ 748,00;
- e) R\$ 754,00.

6. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Valores do Balanço Patrimonial da COMERCIAL LIG LIG S.A. em 31/12/20X3:

Itens	R\$
Caixa	10,00
Bancos Conta Movimento	20,00
Estoque de Mercadorias para Revenda	30,00
Duplicatas a Receber	40,00
Duplicatas a Pagar	50,00
Duplicatas Descontadas	40,00
Tributos e Contribuições a Recolher	60,00
Capital Social Realizado	70,00
Prejuízos Acumulados (determine por dedução)	?
Correção Monetária do Capital Social	80,00

Com base nos dados fornecidos estabeleça, o valor (credor ou devedor) da Situação Líquida e assinale a opção que o contém:

Obs.: os valores entre parênteses são devedores.

- | | |
|------------------|----------------|
| a) (R\$ 50,00); | d) R\$ 350,00; |
| b) (R\$ 200,00); | e) R\$ 150,00. |
| c) R\$ 50,00; | |

7. Considerando a questão anterior, o saldo da conta Prejuízos Acumulados é devedor de:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) R\$ 200,00; | d) R\$ 170,00; |
| b) R\$ 190,00; | e) R\$ 160,00. |
| c) R\$ 180,00; | |

8. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/Esaf – Adaptada) No Balanço Patrimonial da Cia. Comercial de Móveis de Aço, levantado em 31/12/20X8 e publicado no Jornal dos balanços de 28/4/20X9, foram extraídos, de forma desordenada e sem preocupação com a natureza dos saldos, os seguintes itens:

Títulos	R\$
Empréstimos a Sociedades Controladas	12.000,00
Aplicações Financeiras de Curto Prazo	70.000,00
Estoques	90.000,00
Terrenos	20.000,00
Despesas do Exercício Seguinte	5.000,00
Edifícios	30.000,00
Imóveis destinados a Venda	10.000,00
Veículos	8.000,00
Caixa	2.000,00
Bancos conta Movimento	4.000,00
Móveis e Utensílios	16.000,00
Instalações	26.000,00
Clientes (Curto Prazo)	100.000,00
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	3.000,00
Participações Permanentes em Controladas	40.000,00
Depreciações Acumuladas	52.000,00
Duplicatas Descontadas	25.000,00
Empréstimos a Acionistas	1.000,00

Com base nesses itens, assinale a alternativa que contém, pela ordem, os valores correspondentes ao Ativo Circulante e ao Ativo Não Circulante:

- a) R\$ 278.000,00 e R\$ 98.000,00.
- b) R\$ 265.000,00 e R\$ 140.000,00.
- c) R\$ 253.000,00 e R\$ 101.000,00.
- d) R\$ 256.000,00 e R\$ 93.000,00.
- e) R\$ 266.000,00 e R\$ 150.000,00.

9. A conta “Fundo de Comércio Adquirido” deve ser classificada como:

- a) Ativo Circulante.
- b) Ativo Realizável a Longo Prazo.
- c) Ativo Investimentos.
- d) Ativo Imobilizado.
- e) Ativo Intangível.

10. Seja a seguinte relação de contas:

- Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias
- Reserva Legal
- Reserva de Incentivos Fiscais
- Reserva de Ágio na Emissão de Ações
- Reserva Orçamentária
- Reserva de Alienação de Bônus de Subscrição
- Reserva Especial

Assim, podemos afirmar que o número de contas representativas de reservas de capital existentes na relação anterior é:

- a) 1;
- b) 2;
- c) 3;
- d) 4;
- e) 5.

11. Marque a opção que indica, de acordo com a Lei nº 6.404/1976, as reservas que podem ultrapassar o valor do capital social:

- a) Reservas Estatutárias e Reservas para Contingências.
- b) Reserva Legal e Reservas de Lucros a Realizar.
- c) Reserva Orçamentária e Reservas para Contingências.
- d) Reserva para Contingências e Reservas de Lucros a Realizar.
- e) Reserva Especial e Reserva Orçamentária.

12. Sejam os seguintes saldos no balanço da Cia. AT:

Capital Social	\$ 100.000
Reserva Legal	\$ 10.000
Reserva Estatutária	\$ 30.000
Reserva p/Contingências	\$ 50.000
Reserva Orçamentária	?
Res. de Lucros a Realizar	\$ 10.000
Reserva de Incentivos Fiscais	\$ 40.000

Assim, o máximo valor que poderá ter o saldo da Reserva Orçamentária é de:

- a) \$ 20.000;
- b) \$ 30.000;
- c) \$ 40.000;
- d) \$ 50.000;
- e) \$ 60.000.

(Auditor-Fiscal da Receita Federal/Esaf – Adaptada) Enunciado comum das questões 13 a 15:

Empresa: Comercial Pedro Nunes S/A

SALDOS, SEM INDICAÇÃO DA NATUREZA, DO BALANCETE FINAL EM 31/12/X0:

Contas	Saldos (R\$)
Caixa	15.000,00
Bancos conta Movimento	32.000,00
Duplicatas a Receber	300.000,00
Contas a Pagar	8.000,00
Estoques de Mercadorias	500.000,00
Reserva Legal	40.000,00
Seguros a Vencer	26.000,00
Reserva da Correção Monetária do Capital	160.000,00
Empréstimos a Acionistas	22.000,00
Capital Social	400.000,00
Participação Societária Permanente	120.000,00
Provisão para Devedores Duvidosos	3.000,00
Aplicações Financeiras	149.000,00
Duplicatas Descontadas	27.000,00
Móveis e Utensílios	120.000,00
Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios	36.000,00
Instalações	100.000,00
Depreciação Acumulada de Instalações	30.000,00
Benfeitorias em Imóveis de Terceiros	20.000,00
Amortização Acumulada de Benfeitorias	5.000,00
Fornecedores	330.000,00
ICMS a Recolher (Curto e Longo Prazos)	46.000,00
Encargos Sociais a Recolher	17.000,00
Contribuição Social a Recolher	20.000,00
Contas a Pagar	16.000,00
IR e CSLL a Pagar	60.000,00
Outros Tributos e Contribuições a Recolher	6.000,00
Reserva de Contingências	200.000,00

Esclarecimentos importantes:

- Todos os direitos e obrigações são realizáveis ou exigíveis, respectivamente, a Curto Prazo, exceto duas quotas de um parcelamento de ICMS vencíveis em 20X2, no montante de R\$ 9.000,00
- Alguns direitos independem do prazo de realização para efeito de classificação no Ativo, pois devem observar comando legal específico. Verifique se entre as contas relacionadas há algum direito desse tipo.

Analise a natureza dos saldos fornecidos e assinale nas questões 13 a 15, todas relacionadas com o Balanço Patrimonial, a opção que completa corretamente cada resposta

13. O Ativo Circulante somou:

- | | |
|----------------------|----------------------|
| a) R\$ 1.055.000,00; | d) R\$ 1.022.000,00; |
| b) R\$ 1.082.000,00; | e) R\$ 992.000,00. |
| c) R\$ 1.019.000,00; | |

14. O Passivo Circulante totalizou:

- a) R\$ 503.000,00;
- b) R\$ 533.000,00;
- c) R\$ 494.000,00;
- d) R\$ 530.000,00;
- e) R\$ 443.000,00.

15. O somatório do Ativo Imobilizado importou em:

- a) R\$ 220.000,00;
- b) R\$ 289.000,00;
- c) R\$ 169.000,00;
- d) R\$ 154.000,00;
- e) R\$ 274.000,00.

16. De acordo com a Lei nº 6.404/1976, as reservas que não podem ser aprovadas, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório, são:

- a) Reserva Legal e Reserva Estatutária;
- b) Reserva Estatutária e Reserva de Lucros a Realizar;
- c) Reserva Estatutária e Reserva Orçamentária;
- d) Reserva Orçamentária e Reserva para Contingências;
- e) Reserva Estatutária e Reserva para Contingências.

17. O Ativo Imobilizado é formado:

- a) pelos bens não destinados à manutenção das atividades da entidade;
- b) pelos bens corpóreos e incorpóreos de uso próprio da entidade;
- c) pela ações permanentes de outras sociedades e pelos bens de uso;
- d) pelos bens corpóreos usados na manutenção das atividades da entidade;
- e) pelos bens sujeitos à perda de valor por amortização.

18. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado. A reserva mencionada recebe o nome de:

- a) Reserva Legal;
- b) Reserva Estatutária;
- c) Reserva para Contingências;
- d) Reserva Orçamentária;
- e) Reserva de Lucros a Realizar.

19. (Furnas – Contador/Cesgranrio) As Despesas Antecipadas são avaliadas pelo:

- a) Custo de aquisição menos as parcelas transferidas para resultado;
- b) Custo histórico mais atualização;
- c) Custo histórico menos variação monetária;
- d) que for mais baixo entre custo histórico ou mercado;
- e) que for mais baixo entre custo de reposição ou histórico.

- 20. Marque a opção que indica conta do Ativo Imobilizado.**
- Obras de arte.
 - Benfeitorias em Imóveis de Terceiros.
 - Despesas de Reorganização.
 - Ações de Coligadas.
 - Empréstimos a Coligadas.
- 21. A assembleia geral de companhia poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório, para:**
- reserva para planos de investimentos;
 - reserva para contingências;
 - reserva estatutária;
 - reserva de incentivos fiscais;
 - reserva de lucros a realizar.
- 22. Caso uma companhia não tenha condições financeiras para pagar os dividendos dos acionistas, o procedimento correto a ser tomado é:**
- constituir uma reserva de retenção de lucros;
 - fazer uma provisão para pagamento de dividendos;
 - apenas indicar o fato em notas explicativas;
 - fazer uma reserva especial;
 - contabilizar os dividendos como passivo exigível a longo prazo.
- 23. (Petrobras – Contador/Fundação Cesgranrio – Adaptada) Um adiantamento de R\$ 100.000,00, concedido pela controladora à controlada, no Balanço da controladora, redundará na:**
- manutenção do Ativo Circulante;
 - redução do Ativo Circulante e no aumento do Passivo Circulante;
 - redução do Ativo Circulante e no aumento do Passivo Não Circulante;
 - redução do Ativo Circulante e no aumento do Ativo Investimentos;
 - redução do Ativo Circulante e no aumento do Ativo Realizável a Longo Prazo.
- 24. Analise as afirmativas seguintes.**
- Regra geral, o exercício social terá a duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto da companhia.
 - O ciclo operacional de uma empresa comercial tem início com a aquisição das mercadorias para revenda e termina com a entrega das mercadorias aos clientes.
 - O ciclo operacional de uma empresa industrial começa com a aquisição das matérias-primas e termina com o recebimento da venda dos produtos.
 - O ciclo operacional de uma empresa não afeta o tempo de duração do exercício social.
 - Se o ciclo operacional de uma companhia tiver duração inferior ao exercício social, a classificação no circulante ou realizável a longo prazo terá por base o tempo de duração do exercício social, isto é, 1 ano. Porém, se o ciclo operacional tiver duração superior ao exercício social, a classificação no circulante ou realizável a longo prazo terá por base o tempo de duração desse ciclo.

Assim, estão incorretas:

- a) nenhum;
- b) uma;
- c) duas;
- d) três;
- e) quatro ou cinco.

25. A Cia. São, atualmente, é composta por uma matriz e três filiais. No exercício social seguinte, a administração pretende constituir mais uma filial, estimando um gasto de R\$ 60.000. Assim, por ocasião do encerramento do atual exercício, um procedimento correto que pode ser tomado pela empresa é:

- a) não efetuar nenhum lançamento contábil;
- b) evidenciar tal fato em notas explicativas, não efetuando nenhum lançamento contábil;
- c) efetuar um lançamento contábil para a constituição de Provisões para Contingências no valor de R\$ 60.000;
- d) efetuar um lançamento contábil, destinando parte do resultado à constituição de Reservas para Contingências, se possível, no valor de R\$ 60.000;
- e) efetuar um lançamento contábil, destinando parte do lucro líquido à constituição de Reserva Orçamentária.

26. Considere os seguintes dados:

Saldos em 31/3/X1:

Ativo Circulante	3.000
Ativo Não Circulante	4.000
Passivo Circulante	2.800
Passivo Não Circulante	1.200
Patrimônio Líquido	3.000

Fatos ocorridos em abril de X1:

Compra de mercadorias a prazo	1.100
Devolução referente à compra anterior	300
Compra de mercadorias à vista	700
Pagamento de despesas operacionais	600
Pagamento de duplicatas	600
Recebimento de duplicatas	1.300
Venda à vista de imobilizado	1.900
Custo do imobilizado vendido	2.200
Venda a prazo	5.000
Devolução referente à venda anterior	1.000
Venda à vista	2.000

Sabendo-se que:

Estoque de mercadorias (31/3/X1)	500
Estoque de mercadorias (30/4/X1)	700

ICMS nas operações 20%

Assim, é incorreto afirmar que, no balanço de 30/4/X1, o:

- a) CMV foi de 1.000;
- b) lucro operacional foi de 3.200;
- c) capital circulante líquido aumentou em 5.100;
- d) lucro líquido foi de \$ 2.900;
- e) passivo circulante aumentou de 200.

27. De acordo com o art. 199 da Lei nº 6.404/1976, o saldo das reservas de lucros, exceto _____, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

- a) reservas de contingências e reservas de lucros a realizar;
- b) reserva legal, reserva de contingências e reserva estatutária;
- c) reserva de contingências, reserva de lucros a realizar e reservas de incentivos fiscais;
- d) reserva de lucros a realizar e reserva de incentivos fiscais;
- e) reserva de lucros a realizar.

28. Antes da distribuição dos resultados da Cia. Castelo, o patrimônio líquido desta, no encerramento do exercício social de X1, era o seguinte:

Capital Social	22.000
Ágio na Emissão de Ações	300
Reserva Legal	4.100
Reserva Estatutária	2.000

O Lucro Líquido apurado no exercício de X1 foi de 12.000.

Assim, o valor a ser destinado à constituição da Reserva Legal no encerramento do exercício social de X1 será igual a:

- a) zero;
- b) 200;
- c) 300;
- d) 400;
- e) 600.

29. Sejam as seguintes afirmativas:

- I. Do lucro líquido do exercício, 5% podem ser aplicados antes de qualquer outra destinação na constituição da reserva legal, a qual não excederá a 20% do capital social.
- II. A companhia deverá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital, exceto a reserva da correção do capital, exceder de 30% o capital social.
- III. A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para aumentar o valor deste.
- IV. A constituição de reserva legal não poderá ser aprovada em prejuízo do dividendo obrigatório.
- V. Os saldos das reservas de lucros, exceto para as contingências e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social; atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social, ou na distribuição de dividendos.

Assim, das afirmativas anteriores, estão incorretas:

- a) todas;
- b) 4;
- c) 3;
- d) 2;
- e) 1.

30. Considere a relação de reservas abaixo:

- Reserva Legal
- Reserva Estatutária
- Reserva de Contingências
- Reserva de Incentivos Fiscais
- Retenção de Lucros
- Reserva de Lucros a Realizar

Assim, o número de reservas acima que poderão ultrapassar o valor do capital social é de:

- a) 3;
- b) 2;
- c) 1;
- d) 0;
- e) 4.

31. Marque a opção que indica receita que não transita pela Demonstração do Resultado do Exercício.

- a) Lucro na venda de ativo imobilizado.
- b) Alienação de bônus de subscrição.
- c) Ganhos na alienação de participações societárias.
- d) Reversões de provisões.
- e) Vendas canceladas.

32. Marque a opção que indica, respectivamente, reserva de lucro que pode ultrapassar o capital social e reserva de lucro que pode ser constituída em prejuízo do dividendo obrigatório:

- a) Reserva para Contingências e Reserva Orçamentária.
- b) Reserva Estatutária e Reserva Legal.
- c) Reserva de Lucros a Realizar e Reserva para Contingências.
- d) Reserva Orçamentária e Reserva Legal.
- e) Reserva de Lucros a Realizar e Reserva Estatutária.

33. É, na distribuição do resultado, destinada aos planos de expansão da empresa:

- a) reserva de doações e subvenções para investimentos;
- b) reserva orçamentária;
- c) reserva estatutária;
- d) reserva para contingências;
- e) reserva de lucros a realizar.

34. Marque a opção que indica conta que não pode ser retificada por nenhuma provisão.

- a) Participações temporárias no capital de outras sociedades.
- b) Participações permanentes no capital de outras sociedades (não coligadas e não controladas).
- c) Mercadorias.
- d) Duplicatas a receber.
- e) Produtos em fabricação.

35. Com relação aos critérios de avaliação do ativo no balanço de encerramento do exercício social numa sociedade anônima, marque a opção correta.

- a) As aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo serão avaliadas pelo seu valor justo, quando não se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda.
- b) Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for superior.
- c) Os investimentos em participação no capital social de outras sociedades serão avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas.
- d) Os demais investimentos, pelo custo de aquisição deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior.
- e) Os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização.

36. Empresa J S/A, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, vendeu, no exercício de X2, um equipamento de uso, cujo valor de aquisição era de \$ 60.000 e a depreciação acumulada, \$ 36.000, por \$ 42.000. O valor de venda foi parcelado em 30 prestações mensais de \$ 1.400, sendo a primeira em setembro de X2.

Em relação à operação, o valor dos Lucros a Realizar em 31/12/X2 importou em:

- a) \$ 8.400;
- b) \$ 15.600;
- c) \$ 28.000;
- d) \$ 4.200;
- e) \$ 11.200.

37. Com relação à questão anterior, o valor do Ganho de Capital na operação, em X2, foi de:

- a) \$ 15.600;
- b) \$ 18.000;
- c) \$ 2.400;
- d) \$ 10.800;
- e) \$ 7.200.

38. Com relação à modificação do Capital Social de uma sociedade anônima, marque a afirmação correta.

- a) A capitalização da reserva de capital resultante da correção monetária do capital realizado, na cia. aberta, será feita com a modificação do número de ações emitidas ou com o aumento do valor nominal das ações, se for o caso.
- b) Se a cia. tiver ações com e sem valor nominal, a correção do capital correspondente às ações com valor nominal será feita juntamente, sendo a reserva resultante capitalizada em benefício de todas as ações.
- c) A capitalização da reserva da correção monetária do capital social só poderá ser feita mediante deliberação da assembleia geral ordinária que aprovar o balanço.
- d) O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social (capital autorizado), mas dependente de reforma estatutária.
- e) O aumento do capital social mediante a capitalização de lucros ou reservas importará distribuição de novas ações aos acionistas, na proporção do número de ações que possuírem.

39. A Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias deve ser classificada no subgrupo Reservas de:
- a) Investimentos;
 - b) Lucros;
 - c) Retenção de Lucros;
 - d) Lucros a Realizar;
 - e) Capital.
40. De acordo com a Lei nº 6.404/76, serão classificadas como _____, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo.
- a) reservas de reavaliação;
 - b) reservas de correção monetária;
 - c) ajustes de avaliação patrimonial;
 - d) ajustes de avaliação monetária;
 - e) variações monetárias.
41. Marque a opção que indica grupo do ativo extinto a partir da MP 449/2008, a qual se converteu na Lei nº 11.941/2009.
- a) Ativo realizável a longo prazo;
 - b) Ativo diferido;
 - c) Ativo investimentos;
 - d) Ativo imobilizado;
 - e) Ativo intangível.
42. (Controladoria – Prefeitura RJ/FJG) Os dados abaixo definem a estrutura do Patrimônio Líquido de determinada entidade:
- 1) Capital Subscrito no valor de \$ 3.000; 2) Capital a Integralizar no valor de \$ 500; 3) Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado no valor de \$ 900; 4) Reserva Legal no valor de \$ 700; 5) Reserva Estatutária no valor de \$ 800; 6) Reserva para Contingências no valor de \$ 200; 7) Reserva para Investimentos no valor de \$ 2.000; 8) Reserva de Lucros a Realizar no valor de \$ 300.
- Considerando-se o que determina a Lei nº 6.404/1976, identifique os dois erros cometidos no cálculo das reservas:
- a) A Reserva Legal ultrapassou os 20% do Capital Realizado e o somatório das Reservas de Lucros ultrapassou o Capital Social.
 - b) A Reserva Legal ultrapassou os 20% do Capital Realizado e a Reserva de Lucros a Realizar ultrapassou os 10% do Capital Subscrito e Integralizado.
 - c) A Reserva Estatutária ultrapassou os 20% do Capital Social e o somatório das Reservas de Lucros ultrapassou o Capital Subscrito e Integralizado.
 - d) O somatório das Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Estatutária, ultrapassou os 30% do Capital Subscrito e a Reserva Legal ultrapassou os 20% do Capital Realizado.
 - e) A Reserva Legal ultrapassou os 10% do Capital Subscrito e a Reserva para Investimentos ultrapassou os 20% do Capital Realizado.

- 43. (Analista de Finanças e Controle Externo – TCDF/UnB) A provisão para contingências e a reserva para contingências devem ser registradas, respectivamente:**
- a) no patrimônio líquido e no passivo circulante;
 - b) em resultado de exercícios futuros e no patrimônio líquido;
 - c) em despesas do período seguinte e em resultados de exercícios futuros;
 - d) como passivo circulante ou exigível a longo prazo e no patrimônio líquido;
 - e) como realizável a longo prazo e como exigível a longo prazo.
- 44. (Analista de Finanças e Controle Externo – TCDF/UnB) De acordo com o parágrafo único do art. 189 da Lei nº 6.404/1976, o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido:**
- a) pelas reservas de capital previstas no art. 200 da referida lei;
 - b) pelos acionistas;
 - c) pelos possuidores das ações com direito a voto;
 - d) por lucros futuros;
 - e) pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.
- 45. Com base na Lei nº 6.404/1976, marque a opção que indica conta que não pode integrar o patrimônio líquido no balanço patrimonial de encerramento do exercício social numa companhia.**
- a) Reserva de ágio na emissão de ações.
 - b) Reserva de incentivos fiscais.
 - c) ações em tesouraria.
 - d) Lucros acumulados.
 - e) Prejuízos acumulados.
- 46. (Marinha) Os Imóveis destinados à venda são classificados no Balanço Patrimonial como:**
- a) Ativo Circulante;
 - b) Ativo Permanente – Investimento;
 - c) Ativo Imobilizado;
 - d) Ativo Pendente;
 - e) Ativo Diferido.
- 47. A conta “Benfeitorias em Imóveis de Terceiros” é classificada no seguinte grupo.**
- a) Investimentos.
 - b) Intangível.
 - c) Imobilizado.
 - d) Diferido.
 - e) Despesas.

48. Considere a seguinte relação de contas extraídas de um plano de contas de uma indústria:

- Obras de Arte
- Máquinas e Equipamentos
- Ações de Coligadas
- Concessões Obtidas
- Empréstimos a Coligadas
- Fundo de Comércio Adquirido
- Terreno (onde será construída uma fábrica em 2 anos)
- Patentes

Assim, sendo "X" o número de contas do ativo investimentos, "Y" o número de contas do ativo imobilizado e "Z" o número de contas do ativo intangível, então $X + 2Y + 3Z$ é igual a:

- a) 14;
- b) 13;
- c) 12;
- d) 11;
- e) 10.

49. O ativo não circulante da empresa Faísca S/A é formado por:

Imóvel (terreno + edifício)	R\$ 86.400,00
Móveis e utensílios	R\$ 79.200,00
Concessões obtidas	R\$ 28.800,00
Recursos florestais	R\$ 21.600,00

O custo do terreno equivale a 2/3 do valor do imóvel. A apropriação do custo desses elementos ao resultado do exercício, quando cabível, é feita com base nas taxas anuais constantes e unificadas para todos os itens, separando-se as despesas apenas por natureza, sendo depreciação de 6%, exaustão de 8% e amortização de 10%.

Tendo essa empresa iniciado suas atividades em primeiro de julho de 20X8, já com todos os elementos acima incorporados ao patrimônio, podemos dizer que o valor contábil do ativo não circulante no balanço patrimonial de 31 de dezembro de 20X9 será de:

- a) R\$ 194.832,00;
- b) R\$ 199.368,00;
- c) R\$ 196.200,00;
- d) R\$ 170.064,00;
- e) R\$ 169.020,00.

50. A Cia. Alagoas apresentou as seguintes contas e respectivos saldos no dia 28 de dezembro de 20X8:

Contas	Saldos (R\$)
IR e CSLL a Pagar	2.520,00
Ações de coligadas	12.240,00
Empréstimos a coligadas	1.800,00
Ações em tesouraria	1.200,00
Caixa	3.360,00
Capital social	34.200,00
Contribuições a recolher	1.440,00
Depreciação acumulada	5.040,00
Duplicatas a receber	14.400,00
Duplicatas descontadas	4.200,00

Fornecedores	8.400,00
Imóveis	18.360,00
Reserva para contingências	4.800,00
Máquinas e equipamentos	9.000,00
Mercadorias	15.840,00
Provisão devedores duvidosos	960,00
Provisão para férias	1.560,00
Reserva legal	9.600,00
Salários a pagar	3.480,00
Soma dos saldos	152.400,00

Após a apuração dos saldos anteriores, foram obtidas as seguintes informações para a elaboração do balanço de 31/12/20X8:

- em 29 de dezembro de 20X8, a empresa concedeu empréstimos a empregados no valor de R\$ 1.200,00 para recebimento em 60 dias e empréstimos a acionistas no valor de R\$ 780,00 para recebimento em 90 dias;
- as ações de coligadas representam participação acionária de 20%;
- as sociedades coligadas contabilizaram no período lucro líquido de R\$ 60.000,00 e distribuíram 30% em dividendos a seus acionistas, os quais serão pagos em fevereiro de 20X9;
- a empresa promoveu em 30/12/20X8 um adiantamento a fornecedores (45 dias) no valor de R\$ 2.400,00, um adiantamento a diretores (30 dias) no valor de R\$ 600,00 e recebeu R\$ 10.200,00 referentes a adiantamento de clientes;
- a empresa contabilizou em 31/12/20X8 a depreciação de máquinas e equipamentos referente ao mês de dezembro, considerando que as máquinas têm vida útil de 10 (dez) anos;

O balanço patrimonial de 31/12/20X8, elaborado com base nas informações acima, demonstrará o ativo não circulante no valor de:

- a) R\$ 49.665,00;
- b) R\$ 44.265,00;
- c) R\$ 46.065,00;
- d) R\$ 45.465,00;
- e) R\$ 45.267,00.

51. Do balanço da Cia. Troia, foram extraídos os seguintes valores, onde não constam apenas as contas do Patrimônio Líquido:

Empréstimos a Coligadas.....	R\$ 12.000,00
IR e CSLL a Pagar	R\$ 7.000,00
Ações de Coligadas	R\$ 49.000,00
ICMS a Recuperar	R\$ 5.000,00
Caixa	R\$ 9.000,00
Fundo de Comércio Adquirido	R\$ 12.000,00
Mercadorias	R\$ 28.000,00
Salários a Pagar.....	R\$ 3.000,00
Móveis e Utensílios	R\$ 10.000,00
Fornecedores.....	R\$ 22.000,00
Debêntures (resgate em 3 anos)	R\$ 8.000,00
Adiantamentos a Fornecedores	R\$ 6.000,00

Aluguéis Recebidos Antecipadamente..... R\$ 2.000,00
 Imóvel Alugado a Terceiros R\$ 41.000,00
 Depreciação Acumulada (Móveis e Utensílios) R\$ 4.000,00
 Assim, como base exclusivamente nos valores dados, pode-se afirmar que o ativo não circulante excede o ativo circulante em:

- a) R\$ 68.000,00;
- b) R\$ 69.000,00;
- c) R\$ 70.000,00;
- d) R\$ 71.000,00;
- e) R\$ 72.000,00.

52. Considerando a questão anterior, a soma do passivo não circulante com o patrimônio líquido é igual a:

- a) R\$ 133.000,00;
- b) R\$ 134.000,00;
- c) R\$ 135.000,00;
- d) R\$ 136.000,00;
- e) R\$ 137.000,00.

53. (Furnas – Contador/Cesgranrio) O Balanço Patrimonial tem por finalidade apresentar a posição:

- a) econômica da empresa em qualquer data;
- b) patrimonial da empresa em qualquer data;
- c) patrimonial e social em determinada data;
- d) financeira e patrimonial em determinada data;
- e) financeira da empresa em determinada data.

54. (Furnas – Contador/Cesgranrio) Está correto afirmar que o Dividendo Obrigatório não distribuído deverá:

- a) constituir Reserva Especial de Lucros;
- b) constituir Reserva Especial de Capital;
- c) contabilizar como Dividendos a Pagar no Passivo Exigível a Longo Prazo;
- d) contabilizar como Dividendos a Pagar no Passivo Circulante;
- e) ser pago no exercício seguinte, independentemente da situação financeira da empresa.

55. (Petrobras – Contador/Cesgranrio) Despesas que exigem, por parte de terceiros, a contrapartida de prestações de serviços em benefício da empresa analisada, cujos efeitos serão percebidos no exercício seguinte, pela Lei nº 6.404/1976, serão classificadas em:

- a) Adiantamentos de Fornecedores – Passivo Circulante;
- b) Despesas Antecipadas – Ativo Circulante;
- c) Despesas Antecipadas – Ativo Realizável a Longo Prazo;
- d) Despesas Pré-Operacionais – Ativo Diferido;
- e) Despesas Operacionais do Exercício – Demonstração dos Resultados.

56. (Petrobras – Contador / Cesgranrio – Adaptada) A empresa Ájax S/A. elaborou o seguinte balancete de verificação:

ELEMENTOS	R\$
Caixa	2.000
Aplicações Financeiras (3 anos)	8.000
Participação em Controladas	12.000
Capital Social	20.000
Adiantamentos a Diretores	5.000
Máquinas	4.000
Depreciação Acumulada	400
Dividendo Proposto	500
Imposto a Recuperar	4.500
Alienação de Bônus de Subscrição	5.000
Despesa a Apropriar	1.600
Adiantamento de Controlada	4.600
Financiamento Externo (2 anos)	8.600
Ações em Tesouraria	3.000
Reserva Legal	1.000
TOTAL	80.200

Os grupos do balanço, em reais, são:

- a) PC = 500; ARLP = 8.000;
 b) PC = 5.500; PELP = 13.200;
 c) AC = 8.100; PL = 23.000;
 d) ARLP = 8.000; PELP = 8.600;
 e) ARLP = 18.000; PL = 18.000.
57. (TCU/UnB) Determinada empresa fez assinatura de uma revista fiscal pelo período de um ano, tendo pago no ato (dia 1º/5/X1) a importância de \$ 24.000,00 pela assinatura anual. No dia 31/12/X1, dia do encerramento do exercício social, como consequência dessa operação, tem-se:
- a) uma despesa operacional de \$ 24.000,00;
 b) uma despesa do exercício de \$ 14.000,00;
 c) uma despesa antecipada (Ativo) de \$ 8.000,00;
 d) um registro no Passivo (Resultado de Exercícios Futuros) de \$ 16.000,00;
 e) uma despesa antecipada (Ativo) de \$ 10.000,00.

(ISS-SP/FCC) Instruções: Para responder às questões de números 58 a 62, considere o balancete apresentado abaixo:

A Cia. Cuiabá é uma empresa comercial e seu balancete de 31/12/1997 apresentou os seguintes saldos contábeis:

Caixa	400
Contas a Pagar	500
Contas a Receber	1.500
Despesas de Vendas	325
Despesas Financeiras	475
Fornecedores	600

Prov. p/Devedores Duvidosos	50
Financiamento Curto Prazo	625
Móveis e Utensílios	1.000
Terrenos	875
Vendas	2.000
Financiamento Longo Prazo	1.000
Estoques	600
Custo de Mercadorias Vendidas	600
Capital	1.115
Depreciação Acumulada	110
Despesas Administrativas	225

58. O valor do Ativo é:

- a) 1.625;
- b) 1.765;
- c) 2.450;
- d) 4.215;
- e) 5.840.

59. O valor do Resultado do Exercício é:

- a) 375;
- b) 475;
- c) 600;
- d) 1.400;
- e) 2.000.

60. O valor do Ativo Circulante é:

- a) 4.215;
- b) 3.215;
- c) 2.500;
- d) 2.490;
- e) 2.450.

61. O Capital Circulante Líquido é:

- a) 625;
- b) 725;
- c) 1.225;
- d) 1.725;
- e) 2.450.

62. O valor do Patrimônio Líquido é:

- a) 375;
- b) 925;
- c) 1.115;
- d) 1.175;
- e) 1.490.

63. Considerando a relação a seguir, marque a opção que indica o número de contas classificadas como ativo intangível.
- Obras de Arte
 - Concessões Obtidas
 - Participações em Coligadas
 - Despesas Pré-Operacionais
 - Fundo de Comércio Adquirido
 - Patentes
- a) 3;
b) 2;
c) 4;
d) 1;
e) 5.
64. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Na conversão de debêntures em ações, as parcelas que ultrapassem o valor nominal da ação deverão ser registradas como:
- a) reserva de lucros que poderá amortizar prejuízos futuros ou ser distribuída aos sócios no exercício social em que não forem apurados lucros;
b) reserva de lucros que poderá ser distribuída aos sócios, no próprio exercício;
c) reserva de capital;
d) reserva de lucros destinada, obrigatoriamente, a amortizar prejuízos;
e) receitas não operacionais do exercício.
65. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/Esaf – Adaptada) Indique a opção correta.
- a) Os financiamentos para aquisição de bens do ativo imobilizado, vencíveis após o término do exercício seguinte, são classificados no Ativo Realizável a Longo Prazo.
b) Os empréstimos recebidos de sociedades coligadas ou controladas, vencíveis no curso do exercício social seguinte, serão classificados no Ativo Circulante.
c) Os empréstimos recebidos de sociedades coligadas ou controladas, vencíveis após o término do exercício social seguinte, serão classificados no Passivo Não Circulante.
d) Os financiamentos para a aquisição de bens do Ativo Imobilizado, vencíveis após o término do exercício social seguinte, serão classificados no Passivo Circulante.
e) Os empréstimos recebidos de sociedades coligadas ou controladas, vencíveis no curso do exercício social seguinte, serão classificados no Ativo Realizável a Longo Prazo.
66. (BNDES – Contador/Cesgranrio) Os estoques de mercadorias fungíveis destinados à venda, na forma da lei das sociedades anônimas, poderão ser avaliados:
- a) pela redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;
b) pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, se este for menor;
c) pelo valor de mercado quando esse valor for o costume mercantil aceito pela técnica contábil;
d) pelo custo de aquisição ou produção, deduzido da provisão para ajustá-lo ao valor de mercado;
e) pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor.

67. Marque a opção que indica conta sempre classificada no realizável a longo prazo, independentemente do prazo de realização.

- Empréstimos a empregados.
- Créditos contra diretores referentes a vendas de mercadorias a prazo.
- Créditos contra acionistas referentes a vendas a prazo de bens do ativo imobilizado.
- Adiantamentos a empregados.
- Ações de coligadas.

- 68. Considere a seguinte relação de reservas:**

- Reserva Legal
- Reserva Estatutária
- Reserva para Contingências
- Reserva de Incentivos Fiscais
- Retenção de Lucros
- Reserva de Lucros a Realizar

Assim, em vista dos dispositivos da Lei nº 6.404/1976, marque a opção que indica o número de reservas que podem ultrapassar o valor do Capital Social.

- a) 1; d) 4;
b) 2; e) 5.
c) 3;

- 69. É sempre classificada no ativo realizável a longo prazo a conta:**

- a) Duplicatas a Receber;
- b) Empréstimos a Debituristas;
- c) Empréstimos a Acionistas;
- d) Aplicações Financeiras;
- e) Adiantamentos a Fornecedores.

70. Se para o exercício social seguinte estiver prevista a redução do lucro, em virtude de uma nova empresa que entrará no mercado, concorrendo com a companhia na venda de determinado produto, pode-se, no atual exercício, fazer uma:

- a) Provisão para Perdas Prováveis;
- b) Reserva Estatutária;
- c) Reserva de Lucros a Realizar;
- d) Provisão para Contingências;
- e) Reserva para Contingência.

- 71. Todas as opções abaixo indicam possíveis aplicações para as Reservas de Capital, exceto:**

- a) resgate de ações;
- b) resgate de partes beneficiárias;
- c) incorporação ao capital social;
- d) pagamento de dividendos a ações preferenciais;
- e) compensação de prejuízos fiscais.

72. Seja a seguinte relação de contas:

- Empréstimos Compulsórios
- Empréstimos a Controladas
- Ações de Controladas
- Obras de Arte
- Concessões Obtidas
- Direitos de Exploração de Minas e Jazidas
- Pesquisas e Desenvolvimento de Produtos
- Terrenos de Uso
- Terrenos não Utilizados
- Ações Temporárias

O número de contas do ativo investimentos é de:

- a) 0;
- b) 1;
- c) 2;
- d) 3;
- e) 4.

73. A Comercial JL Ltda. apresentou valores correntes ou circulantes, com os seguintes saldos (valores em reais):

Duplicatas a Pagar	110,00
Duplicatas Descontadas	80,00
Duplicatas a Receber	200,00
Caixa	135,00
Bancos	287,00
Valores Mobiliários	153,00
Mercadorias	334,00
Material de Expediente	12,00

Considerando que a empresa adota em sua escrituração os princípios da competência e da prudência, no encerramento do exercício, para promover os ajustes necessários ao Balanço, foi apurado que:

- o extrato bancário indicava um cheque de R\$ 35,00 emitido mas ainda não sacado pelo portador;
- das duplicatas descontadas no valor de R\$ 80,00, o banco emitiu para a empresa um aviso de recebimento no valor de R\$ 50,00 e devolveu R\$ 30,00, sem cobrar, no entanto, cobrou da empresa juros de mora de R\$ 5,00;
- os valores mobiliários representam 2.000 ações da Cia. Sem Nome, cujo valor de mercado de cada ação no dia do balanço foi avaliado em R\$ 0,06;
- ainda faltam contabilizar R\$ 25,00 de receitas antecipadas e R\$ 32,00 de despesas antecipadas;
- na data do balanço, o valor de mercado do material de expediente foi de R\$ 15,00 e das mercadorias foi de R\$ 320,00;
- a empresa tem experiência válida e comprovada de que cerca de 4% de seus créditos com clientes costumam se tornar ilíquidáveis.

Feitas as atualizações contabilmente necessárias, o valor do Ativo Circulante no balanço apresentará um valor de:

- a) R\$ 1.014,00;
- b) R\$ 974,00;
- c) R\$ 971,00;
- d) R\$ 1.041,00;
- e) R\$ 1.008,00.

74. (Petrobras – Contador Pleno/Cesgranrio) A constituição da Reserva de Lucros a Realizar é facultativa e tem como objetivo evidenciar a parcela de lucros não realizada financeiramente. São considerados Lucros a Realizar, para fins de constituição dessa reserva:

- a) as receitas não operacionais e os dividendos recebidos de sociedades coligadas;
- b) as receitas não operacionais e os ganhos de capital sobre a alienação de bens do ativo permanente, realizáveis até o término do exercício seguinte;
- c) o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial e os lucros em vendas a prazo, realizáveis após o término do exercício seguinte;
- d) os prêmios recebidos na emissão de debêntures e o produto de alienação de partes beneficiárias;
- e) os dividendos recebidos de sociedades coligadas e as reversões de provisões para crédito de liquidação duvidosa.

75. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Quando da Realização da Reserva de Lucros a Realizar, esta deve ser revertida para:

- a) lucros ou prejuízos acumulados, quando o evento realizar-se economicamente;
- b) lucros ou prejuízos acumulados, quando o evento realizar-se financeiramente;
- c) reserva de capital destinada diretamente para distribuição de dividendos;
- d) resultado do exercício, quando o evento econômico realizar-se financeiramente;
- e) resultado do exercício, quando o evento financeiro realizar-se economicamente.

76. (Petrobras – Contador Pleno/Cesgranrio) A Cia. Paraguai é uma companhia aberta e possui um terreno em seu Ativo Imobilizado, sem uso, com valor contábil de R\$ 1.000,00. Obtém, em janeiro de 2004, um financiamento no valor de R\$ 2.000,00, para nele construir sua nova sede. O contrato de financiamento prevê carência de um ano para o valor do principal, ou seja, durante o primeiro ano do contrato, a Cia. Paraguai pagará somente os juros do financiamento, de 10% ao ano. A construção será concluída em dezembro de 2004, com a inauguração da nova sede prevista para o primeiro dia útil de 2005. Com base nas regras definidas pela CVM, o saldo da conta Imóveis (terrenos + edificações), em dezembro de 2004, em reais, será de:

- a) R\$ 2.920,00;
- b) R\$ 3.000,00;
- c) R\$ 3.112,00;
- d) R\$ 3.120,00;
- e) R\$ 3.200,00.

77. Considerando os critérios de avaliação do passivo no balanço patrimonial de uma companhia, analise as afirmativas abaixo:

- I. As obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço.**
- II. As obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.**
- III. As obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.**

Assim, estão corretas:

- a) somente I e II;
- b) todas;
- c) somente I e II;
- d) somente II e III;
- e) nenhuma.

78. O ágio na emissão de debêntures, no ato da emissão, deve ser classificado como:

- a) receita financeira;
- b) receita financeira a vencer;
- c) reserva de capital;
- d) despesa financeira;
- e) despesas financeira a vencer.

79. Marque a opção que indica uma conta classificada no Ativo Intangível:

- a) Ações de Coligadas;
- b) Despesas Pré-Operacionais;
- c) Obras de Arte;
- d) Direitos de Exploração de Minas e Jazidas;
- e) Ágio a Amortizar na Aquisição de Ações.

80. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/Esaf – Adaptada) A Empresa Café Torrado S/A fecha contrato de aluguel de imóvel que não utiliza mais em seu processo produtivo por 5 anos. A empresa Antecipa Tudo S/A, a qual pagou antecipadamente o valor de R\$ 350.000,00, aceitou constar do contrato cláusula prevendo a não devolução de valores em caso de rescisão antecipada. Dessa forma, esses valores devem ser registrados na Empresa Café Torrado S/A, proprietária do imóvel, como:

- a) receita antecipada de aluguéis no Grupo Passivo Não Circulante;
- b) receita a apropriar no Passivo Circulante e Não Circulante;
- c) receitas não operacionais na Demonstração do Resultado;
- d) despesa antecipada no Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo;
- e) outras receitas operacionais, na Demonstração do Resultado.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

1. CONCEITO

A **DRE** (Demonstração do Resultado do Exercício) é a demonstração contábil que tem por objetivo evidenciar a situação econômica da entidade, isto é, apuração do lucro ou prejuízo.

2. APRESENTAÇÃO

Com base no art. 187 da Lei nº 6.404/1976, a Demonstração do Resultado do Exercício se apresentará da seguinte forma:

	Receita Bruta
(-)	Deduções da Receita Bruta
(=)	Receita Líquida
(-)	Custo das Mercadorias/Produtos/Serviços Vendidos
(=)	LUCRO BRUTO
(-)	Despesas c/Vendas
(-)	Despesas Financeiras
(+)	Receitas Financeiras
(-)	Despesas Gerais e Administrativas
(-)	Outras Despesas Operacionais
(+)	Outras Receitas Operacionais
(=)	LUCRO/PREJUÍZO OPERACIONAL
(+)	Outras Receitas
(-)	Outras Despesas
(-)	CSLL (ou Despesa c/ CSLL)
(=)	RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA
(-)	IR (ou Despesa c/ IR)
(-)	Participações Estatutárias sobre o Lucro
(=)	LUCRO/ PREJUÍZO LÍQUIDO
	LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO POR AÇÃO

Observações:

1) A CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) recebe esse nome não porque sua base de cálculo seja o Lucro Líquido e sim porque afeta o valor desse lucro. Apesar de não constar na Lei nº 6.404/1976, deve ser indicada na DRE, visto que foi criada por lei posterior (Lei nº 7.689/1989), devendo, em geral, figurar logo após as outras despesas e às outras receitas e imediatamente antes do REXAIR (Resultado do Exercício antes do IR).

2) Por questões de praticidade, uma outra forma de apresentar a CSLL na DRE é uni-la ao IR, ficando a parte final da DRE da seguinte forma:

(+) Outras Receitas

(-) Outras Despesas

(=) **RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO IR E CSLL**

(-) IR e CSLL

(=) **LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO**

LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO POR AÇÃO

3) Não se há de confundir “Outras Receitas Operacionais” com “Outras Receitas”. Ao passo que aquelas representam receitas operacionais não relacionadas com a atividade fim da empresa, como, por exemplo, receita de aluguéis de imóveis para empresas comerciais ou industriais, essas representam, normalmente, lucros na venda de bens do ativo não circulante investimentos, imobilizado ou intangível. Da mesma forma, não se deve confundir “Outras Despesas Operacionais” com “Outras Despesas”. Ao passo que aquelas representam despesas operacionais não classificadas como comerciais, financeiras ou administrativas, essas representam, em geral, prejuízos na venda ou baixa por perecimento de bens do ativo não circulante investimentos, imobilizado ou intangível.

3. RESULTADO OPERACIONAL BRUTO

Também chamado de RESULTADO BRUTO, representa exclusivamente o resultado obtido com atividade principal da empresa, sem levar em consideração as demais despesas necessárias à sua obtenção. Desta forma, no caso de empresa COMERCIAL, o Resultado Bruto será aquele obtido na venda de mercadorias, ou seja, será a diferença algébrica entre o valor da Receita Líquida nas vendas de mercadorias (ou Vendas Líquidas) e o CMV (Custo das Mercadorias Vendidas). Se a empresa for INDUSTRIAL, o Resultado Bruto será o obtido na venda dos produtos, isto é, será a diferença entre o valor da Receita Líquida nas vendas de produtos e o CPV (Custo dos Produtos Vendidos). Caso a empresa seja PRESTADORA DE SERVIÇOS, o Resultado Bruto será o obtido na venda dos serviços, ou seja, será a diferença entre o valor da Receita Líquida nas vendas de serviços e o CSV (Custo dos Serviços

Vendidos, ou CSP (Custo dos Serviços Prestados). Caso a empresa seja uma combinação entre as modalidades anteriores, o Resultado Bruto será o somatório das respectivas Receitas Líquidas subtraídas do somatório dos respectivos Custos. Em qualquer desses casos, enquanto positiva a diferença entre a Receita Líquida e os respectivos Custos, será chamada de **Lucro Operacional Bruto** (ou Lucro Bruto). Se negativa a diferença, corresponderá ao **Prejuízo Operacional Bruto** (ou Prejuízo Bruto).

■ EMPRESA COMERCIAL →

$$LB = VL - CMV$$

■ EMPRESA INDUSTRIAL →

$$LB = VL - CMP$$

■ PRESTADORA DE SERVIÇOS →

$$LB = VL - CSV$$

■ COMÉRCIO E INDÚSTRIA →

$$LB = VL - CMV - CPV$$

■ EMPRESA MISTA →

$$LB = VL - CMV - CPV - CSV$$

* VL – *Vendas Líquidas de Mercadorias e/ou Produtos e/ou Serviços*

Observações:

1) Lembrando o que foi visto nos Capítulos 4 e 9, para chegarmos ao valor da Receita Líquida, subtraímos da Receita Bruta as Deduções da Receita Bruta (devoluções de vendas, cancelamento de vendas, descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre vendas, ajuste a valor presente). No caso das devoluções no exercício atual de vendas efetuadas em exercícios anteriores, devemos tratá-las não como deduções, e sim como despesas com vendas. Assim, por exemplo, suponhamos que uma determinada empresa comercial, no exercício social de X2, receba em devolução uma venda de mercadorias à vista efetuada em X1 no valor de \$ 5.000, ao custo de \$ 2.800, sendo o ICMS de 18%. Assim, teríamos os seguintes lançamentos contábeis: *No exercício social de X1:*

D – Caixa	5.000
C – Vendas	5.000
D – ICMS s/Vendas	900
C – C/C ICMS	900
D – CMV	2.800
C – Mercadorias	2.800

No exercício social de X2:

D – Despesas c/Devoluções de Vendas	1.300
D – C/C ICMS	900
D – Mercadorias	2.800
C – Caixa	5.000

2) Na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) só serão postas as receitas ganhas (receitas realizadas). No caso das vendas de mercadorias e produtos, a receita só é considerada realizada quando da efetiva entrega aos clientes. No caso da prestação de serviços, a realização da receita ocorre quando da efetiva prestação do serviço. No entanto, tal critério não poderia, por exemplo, ser utilizado no caso da construção civil, ou em qualquer outro tipo de empresa em que a produção demande largo espaço de tempo. Não seria correto, por exemplo, para uma empresa de construção de imóveis, o reconhecimento da receita somente quando da entrega do imóvel, tendo em vista o grande espaço de tempo para a construção. Desta forma, tendo por base a Resolução CFC nº 774/1994, o reconhecimento desse tipo de receita deve ocorrer gradativamente na proporção ao avanço da produção, na condição que estejam presentes os seguintes requisitos:

- a) o preço do produto seja estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, se houver;
- b) não haja riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto da parte do vendedor, quanto do comprador;
- c) exista estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

4. RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO

Este poderá ser Lucro Operacional Líquido (ou Lucro Operacional) ou **Prejuízo Operacional Líquido** (ou Prejuízo Operacional). Desta forma, supondo **Lucro Operacional**, teremos:

$$\text{LOP} = \text{LB} + \text{ROP} - \text{DOP}, \text{ onde:}$$

LOP: Lucro Operacional Líquido (ou Lucro Operacional)

LB: Lucro Operacional Bruto (ou Lucro Bruto)

ROP: Receitas Operacionais (exceto a Receita de Vendas, pois já consta no LB)

DOP: Despesas Operacionais

Observações:

1) Na equação anterior, no lugar de **LB** (Lucro Bruto), a empresa poderia ter **PB** (Prejuízo Bruto). Neste caso, **PB** é algebricamente negativo, ou seja, é subtraído, ao invés de ser somado.

2) Se no cálculo do **LOP** encontrarmos um número negativo, então já não se trata mais de Lucro Operacional, e sim de **POP** (Prejuízo Operacional).

3) Lembrando o que foi visto no Capítulo 3, as DOP (Despesas Operacionais) são divididas nas seguintes categorias:

- Despesas c/Vendas
- Despesas Financeiras
- Despesas Gerais e Administrativas
- Outras Despesas Operacionais

4) As ROP (Receitas Operacionais, exceto as Receitas de Vendas), como visto no Capítulo 3, são as seguintes:

- Receitas Financeiras
- Outras Receitas Operacionais

Porém, mediante orientação do art. 187 da Lei nº 6.404/1976, a DRE indicará a diferença entre as despesas financeiras e as receitas financeiras. Desta forma, uma outra maneira de utilizar a fórmula $LOP = LB + ROP - DOP$ é considerar no cálculo das ROP apenas as "Outras Receitas Operacionais". No cálculo das DOP, as despesas financeiras já viriam líquidas das receitas financeiras. Assim, suponhamos, por exemplo, as seguintes informações obtidas de uma empresa comercial: Lucro Bruto = R\$ 38.000,00; Despesas c/Vendas = R\$ 6.700,00; Despesas Financeiras = R\$ 5.300,00; Receitas Financeiras = R\$ 1.100,00; Despesas Administrativas = R\$ 9.800,00; Receitas de Aluguéis = R\$ 1.300,00. Na DRE, tais valores poderão ser indicados das seguintes formas:

LUCRO BRUTO		38.000
(-) Despesas Operacionais		
Despesas c/Vendas		(6.700)
Despesas Financeiras	(5.300)	
Receitas Financeiras	<u>1.100</u>	(4.200)
Despesas Administrativas		(9.800)
(+) Outras Receitas Operacionais		1.300
LUCRO OPERACIONAL		18.600

ou

LUCRO BRUTO		38.000
(-) Despesas Operacionais		
Despesas c/Vendas		(6.700)
Despesas Financeiras Líquidas		(4.200)
Despesas Administrativas		(9.800)
(+) Outras Receitas Operacionais		1.300
LUCRO OPERACIONAL		18.600

Assim, a primeira forma de utilizarmos a referida fórmula seria a seguinte:

$$LB = 38.000$$

$$ROP = \text{Receitas Financeiras} + \text{Outras Receitas Operacionais} = 2.400$$

$$DOP = \text{Desp. c/Vendas} + \text{Desp. Financeiras} + \text{Desp. Adm.} = 21.800$$

$$LOP = 38.000 + 2.400 - 21.800 = 18.600$$

A segunda forma de utilizarmos a fórmula seria a seguinte:

$$LB = 38.000$$

$$ROP = \text{Outras Receitas Operacionais} = 1.300$$

$$DOP = \text{Desp. c/Vendas} + \text{Desp. Financ. Líquidas} + \text{Desp. Adm.} = 20.700$$

$$LOP = 38.000 + 1.300 - 20.700 = 18.600$$

De qualquer forma, chegaríamos ao mesmo resultado.

4.1. Juros sobre o Capital Próprio (JCP)

As empresas, por opção própria, podem pagar juros aos seus proprietários ou sócios a título de remuneração do capital próprio. Esses juros são indicados na DRE como despesas financeiras, afetando assim o resultado operacional líquido.

O parâmetro para o cálculo desses juros é conhecido como TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo).

Para efeitos de cálculo do lucro tributável pelo IR e CSLL, a dedutibilidade desses juros é permitida desde que (RIR/1999 – Art. 347):

I. o valor da remuneração sobre o capital próprio seja limitado à aplicação da TJLP sobre o montante do Patrimônio Líquido *pro rata* dia, do exercício anterior, subtraída a Reserva de Reavaliação, se esta não tiver sido adicionada às bases de cálculo do IR e da CSLL;

Nota: Com o advento das Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, a Reserva de Reavaliação foi extinta, dando lugar à conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial".

II. o valor apurado seja limitado a:

- a) 50% do lucro do exercício antes de sua contabilização; ou
- b) 50% do saldo de lucros acumulados e reservas de lucros.

Dos dois valores obtidos da forma acima, pode ser usado o maior. Em outras palavras, considerando os itens 1 e 2 acima, dependendo dos valores encontrados nos cálculos, existem três possibilidades de valor para os JCP:

- 1) Esses juros sejam exatamente o valor de seu limite que é a TJLP aplicada ao PL sem a reserva de reavaliação;
- 2) Esses juros sejam exatamente 50% do lucro líquido do exercício (antes da contabilização dos JCP como despesas financeiras);
- 3) Esses juros sejam exatamente 50% de lucros acumulados e reservas de lucros.

Assim, no cálculo dos JCP, devemos seguir a seguinte sequência:

A) Supondo que o resultado do exercício seja prejuízo:

1ª) Calculamos o máximo valor dos JCP, aplicando a TJLP sobre o montante do PL do exercício anterior *pro rata* dia (exceto reserva de reavaliação);

2º) Só haverá JCP se a soma dos saldos dos lucros acumulados com as reservas de lucros forem superiores ao valor do prejuízo, sendo o valor desses juros exatamente 50% da diferença entre a referida soma e esse prejuízo, lembrando que se o resultado dessa operação for superior ao valor obtido no 1º item, esses juros serão limitados a este valor. Se, no lugar de lucros acumulados, no balanço já existirem prejuízos acumulados, de forma nenhuma haverá JCP na hipótese do resultado ser prejuízo.

B) Supondo que o resultado seja lucro:

1º) Calculamos o máximo valor dos JCP, aplicando a TJLP sobre o montante do PL do exercício anterior *pro rata* dia (exceto reserva de reavaliação);

2º) Antes da incorporação do lucro ao PL, havendo lucros acumulados no balanço, os JCP serão exatamente 50% da soma do saldo desses lucros acumulados com as reservas de lucros e o lucro do exercício, caso esse somatório seja inferior ao valor obtido no 1º item. Se essa soma for superior, então os JCP serão exatamente o valor encontrado no 1º item (máximo valor). Se no balanço já existirem prejuízos acumulados ao invés de lucros acumulados, os JCP serão exatamente 50% do lucro do exercício, observando o limite descrito no 1º item (limite máximo).

Nota: Mais detalhes sobre JCP podem ser vistos no item 4.6 do Capítulo 14 desta obra.

Exemplo 1:

■ TJLP = 10%

■ Patrimônio Líquido (antes da incorporação do resultado do exercício):

Capital Social	R\$ 140.000,00
Reservas de Capital.....	R\$ 10.000,00
<u>Reservas de Lucros.....</u>	<u>R\$ 50.000,00</u>
Total	R\$ 200.000,00

■ Limite máximo dos JCP = 10% PL = R\$ 20.000,00

■ Resultado do Período: Prejuízo Líquido de R\$ 40.000,00

■ 50% do Resultado do período: não irá interessar, pois o resultado é prejuízo. Só iria interessar se fosse lucro.

■ 50% das reservas de lucros menos prejuízo do exercício = 50% de (R\$ 50.000,00 – R\$ 40.000,00) = R\$ 5.000,00 = JCP

Observações:

1) No exemplo acima, se o resultado fosse um prejuízo de R\$ 2.000,00 em vez de R\$ 40.000,00, então 50% de (R\$ 50.000,00 – R\$ 2.000,00) = R\$ 24.000,00, valor esse maior que o limite máximo dos JCP, que é de R\$ 20.000,00. Nesse caso, os JCP seriam de R\$ 20.000,00 e não de R\$ 24.000,00, visto que não podem exceder o seu valor máximo.

2) No mesmo exemplo, se o resultado fosse um lucro de R\$ 18.000,00, em vez de prejuízo de R\$ 40.000,00, então 50% de $(R\$ 50.000,00 + R\$ 18.000,00) = R\$ 34.000,00$, valor esse maior que o limite máximo dos JCP (R\$ 20.000,00). Nesse caso os JCP seriam também de R\$ 20.000,00, que é o limite máximo.

Exemplo 2:

■ TJLP = 10%

■ Patrimônio Líquido (antes da incorporação do resultado do exercício):

Capital Social R\$ 120.000,00

Reservas de Capital R\$ 40.000,00

Reservas de Lucros R\$ 28.000,00

Total R\$ 188.000,00

■ Limite máximo dos JCP = 10% de R\$ 188.000,00 = R\$ 18.800,00

■ Resultado do período: Lucro Líquido de R\$ 6.000,00

■ 50% do resultado do período = R\$ 3.000,00

■ 50% das reservas de lucros acrescidas do resultado do período = 50% de $(R\$ 28.000,00 + R\$ 6.000,00) = R\$ 17.000,00 = \text{JCP}$.

Obs.: Se no exemplo acima o resultado fosse lucro de R\$ 14.000,00 em vez de R\$ 6.000,00, então 50% das reservas de lucros acrescidas do resultado seria R\$ 21.000,00, valor esse não permitido, visto que excedeu o limite máximo dos JCP, que é de R\$ 18.800,00. Nesse caso, os JCP seriam exatamente iguais a esse limite máximo.

Exemplo 3:

■ TJLP = 10%

■ Patrimônio Líquido (antes da incorporação do resultado do exercício):

Capital Social R\$ 120.000,00

Reservas de Capital R\$ 40.000,00

Prejuízos Acumulados (R\$ 16.000,00)

R\$ 144.000,00

■ Limite máximo do JCP = 10% de R\$ 144.000,00 = R\$ 14.400,00

■ Resultado do Período: Lucro Líquido de R\$ 6.000,00

■ 50% do Resultado do período: 50% de R\$ 6.000,00 = R\$ 3.000,00

■ 50% das reservas de lucros acrescidas do lucro do exercício seriam substituídos por 50% do lucro líquido subtraídos dos prejuízos acumulados: não há por que calcular, visto que sempre será menor que o lucro líquido. Nesse caso, os JCP serão de 50% do lucro líquido antes de se deduzir esses juros, isto é, R\$ 3.000,00.

Obs.: Se no lugar de lucro de R\$ 6.000,00 fosse, por exemplo, lucro de R\$ 30.000,00, 50% desse valor seriam R\$ 15.000,00, valor esse maior que R\$ 14.400,00. Nesse caso, os JCP seriam iguais a esse limite máximo.

5. OUTRAS RECEITAS/OUTRAS DESPESAS

Representam, em geral, resultados não operacionais relacionados com a venda de bens do ativo não circulante investimentos, imobilizado ou intangível.

Assim, suponhamos, por exemplo, que uma empresa que possuísse um equipamento de uso próprio no valor contábil de R\$ 46.000,00 alienasse esse bem por R\$ 59.000,00. Dessa forma, haveria um lucro não operacional (ou ganho de capital) no valor de R\$ 13.000,00. Esse valor seria indicado na DRE, após o resultado operacional líquido, como “Outras Receitas”.

No entanto, se em vez do referido bem ter sido vendido por R\$ 59.000,00 fosse vendido por R\$ 31.000,00, por exemplo, então haveria um prejuízo não operacional (ou perda de capital) de R\$ 15.000,00. Esse valor seria indicado na DRE, após o resultado operacional líquido, como “Outras Despesas”.

Se ainda, no entanto, o referido equipamento, em vez de ter sido vendido, sofresse perda total em função de um incêndio, por exemplo, haveria baixa do referido bem por perempimento. Nesse caso, seria indicado na DRE Outras Despesas no valor integral do bem, ou seja, R\$ 46.000,00.

6. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A CSLL não é um imposto. No entanto, da mesma forma que os impostos, também é um tributo, o qual é instituído exclusivamente pela União (art. 149 e art. 195, I, c, Constituição Federal de 1988).

Tal contribuição foi criada pela Lei nº 7.689/1989, visando financiar a seguridade social, incidindo sobre as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e sobre as entidades que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

No caso das empresas sujeitas à tributação com base no Lucro Real, a base de cálculo da referida contribuição pode ser determinada da seguinte forma:

$$\text{LOP} + \text{OR} - \text{OD} - \text{PEL} + \text{Adições} - \text{Exclusões} - \text{Compensações}$$

LOP: Lucro Operacional

OR: Outras Receitas

OD: Outras Despesas

PEL: Participações Estatutárias sobre o Lucro

Em outras palavras, a base de cálculo da CSLL é o Resultado do Exercício antes da CSLL e do IR e após as Participações Estatutárias sobre o Lucro, ajustado pelas Adições, Exclusões e Compensações previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda.

Observações:

1) As participações de debenturistas e empregados são dedutíveis no cálculo do IR e da CSLL. As participações de administradores e partes beneficiárias não são no cálculo IR, mas, no caso da CSLL, a legislação não deixa muito claro se são ou não dedutíveis. Interpretaremos aqui que não são dedutíveis. Assim, se na fórmula acima considerarmos que as "PEL" são todas, isto é, debenturistas, empregados, administradores e partes beneficiárias, considerando que essas duas últimas são indedutíveis, elas entram como uma das adições na determinação do lucro real. Dessa forma, assim procedendo, estaríamos subtraindo essas duas participações quando subtrairmos "PEL" e, ao mesmo tempo, somando de volta no cálculo das adições. Nesse caso, seria mais prático incluímos como PEL apenas as participações de debenturistas e empregados e assim não precisamos pôr as participações de administradores e partes beneficiárias como adições.

2) O resultado obtido pela fórmula acima é chamado de LUCRO REAL, o qual não é necessariamente o mesmo para o cálculo do IR, pois nem todas as adições e exclusões no cálculo da CSLL são também adições e exclusões no cálculo do IR. No entanto, na maioria dos casos pode haver coincidência, quando só há adições e exclusões comuns para os dois tributos. Assim, se isto acontecer pode-se na DRE apresentar esses tributos, conjuntamente, mediante a soma das alíquotas.

3) Como pudemos notar na fórmula anterior, as participações estatutárias de debenturistas e empregados sobre o lucro são deduzidas do Lucro Real para o cálculo da CSLL. Isso inicialmente parece estranho, pois normalmente na DRE esse tributo é apresentado antes das participações. No entanto, devemos ressaltar que o modelo original da DRE data de 1976 com o advento da Lei nº 6.404 e a CSLL foi criada em 1989. Uma das formas de resolver essa contradição é apresentar na DRE esse tributo após as participações sobre o lucro. Outra solução é apresentar esse tributo antes das participações, mesmo sabendo que essas participações foram calculadas antes da CSLL. Ao fim desse capítulo, apresentaremos os EXERCÍCIOS RESOLVIDOS 6 e 7, nos quais simularemos situações reais de aplicação da conciliação da legislação societária com a legislação tributária. No exercício resolvido 6, simularemos como seria a apuração do IR e CSLL com base no lucro real anual e pagamento mensal por estimativa. No exercício resolvido 7, simularemos como seria a apuração do IR e CSLL com base no lucro real trimestral. Em nível de concursos públicos, ainda há muita persistência por parte das bancas na elaboração de questões fora da realidade tributária atual, onde ainda existe a ideia de apuração anual do IR e CSLL, sem pagamentos mensais por estimativa, e o uso de alíquotas fictícias, razão pela qual a grande parte dos exercícios do presente capítulo é muito simples, visto que em sua maioria é extraída de diversos concursos públicos.

4) Outro problema no uso da fórmula apresentada acima é que as participações estatutárias sobre o lucro a pagar aos debenturistas, empregados, administradores e partes beneficiárias, na DRE, são calculadas após o IR, pois, de acordo com o artigo 189 da Lei nº 6.404/1976, a base de cálculo dessas participações é o lucro antes do IR menos o IR menos prejuízos acumulados (será visto no item 9 deste capítulo). Desta forma temos uma contradição: Como podem as participações serem calculadas depois do IR se a CSLL é calculada antes do IR e para o cálculo da CSLL as participações já devem estar determinadas? Calculando o

IR e a CSLL duas vezes cada um. A primeira vez, a fim de determinarmos a base de cálculo das participações e o valor dessas. Na segunda vez, encontramos os valores definitivos desses tributos, abatendo do lucro real tributável as participações de debenturistas e empregados. Esses valores serão aqueles indicados na DRE de encerramento.

ADIÇÕES – Representam valores a serem somados à base de cálculo da CSLL. De forma geral, podemos dividi-las da seguinte forma:

- 1) Despesas Indedutíveis
- 2) Perdas ou Prejuízos em Investimentos no exterior
- 3) Outras Adições

As **Despesas Indedutíveis** representam as despesas que não devem ser subtraídas para o cálculo da CSLL. As principais são as seguintes:

■ **Excesso de depreciação.** Assim, por exemplo, se a taxa máxima de depreciação permitida pela legislação do Imposto de Renda para imóveis for de 4% ao ano, e a empresa depreciar, por exemplo, 6%, os 2% excessivos deverão ser somados à base de cálculo da CSLL e o do IR.

■ **Despesas c/provisões**, exceto a *Despesa c/Provisão p/Férias* e a *Despesa c/Provisão para 13º Salário*, pois a legislação do Imposto de Renda permite que sejam subtraídas antes do cálculo da CSLL e do IR; e a *Despesa c/Provisão para Imposto de Renda*, pois esta não pode ser somada, tendo em vista que não foi subtraída anteriormente.

■ **Despesas de equivalência patrimonial** (será visto no Capítulo 17).

■ **Despesas c/depreciação, amortização, manutenção, seguros, impostos, taxas, etc., com bens não relacionados com a produção ou a comercialização de bens e serviços.** Assim, por exemplo, a despesa de depreciação de um imóvel, onde uma empresa comercial localiza uma de suas lojas, é dedutível. Porém, se essa mesma empresa tiver um imóvel alugado, a despesa com a depreciação desse bem será indedutível, devendo portanto ser somada ao REXACSIR (Resultado do Exercício antes da CSLL e do IR).

■ **Despesas com brindes.** Desta forma, por exemplo, se o valor das Despesas Comerciais de uma empresa for de R\$ 12.800,00, sendo que dessa quantia R\$ 1.100,00 são despesas com brindes e R\$ 1.200,00 despesas com provisão para devedores duvidosos, não será admitida como dedutível do REXACSIR a parcela correspondente a R\$ 2.300,00. Somente os R\$ 10.500,00 serão deduzidos para o cálculo da CSLL e do IR.

■ **Despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores.**

As *outras adições* podem ser encontradas no MAJUR (Manual de Preenchimento da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica).

EXCLUSÕES – Representam valores a serem subtraídos da base de cálculo da CSLL. A maioria das exclusões são as Receitas não Tributáveis. Exemplos:

- Receita de equivalência patrimonial (será visto no Capítulo 17)
- Receita de dividendos (será visto no Capítulo 17)
- Reversões de provisões indedutíveis
- Rendimentos e ganhos de capital decorrentes de investimentos no exterior

COMPENSAÇÕES – Se, ao determinarmos o valor da base de cálculo da CSLL, encontrarmos um valor NEGATIVO, este não será tributado, e sim compensado no próximo período, isto é, será subtraído do valor da base de cálculo da CSLL do próximo período. Porém, pela legislação do IR, a compensação não poderá reduzir a base de cálculo da CSLL em mais de 30% do valor desta antes de ser compensada. Assim, por exemplo, suponhamos que num determinado período o valor de *REXACSIR – PEL + Adições – Exclusões* seja positivo de R\$ 50.000,00. Suponhamos também que no período anterior o valor da referida expressão fosse negativo em R\$ 40.000,00. Desta forma, não se poderia compensar todos os R\$ 40.000,00, pois reduziria os R\$ 50.000,00 em 80%. Dos R\$ 40.000,00 do período passado, a empresa só poderia compensar, no máximo, R\$ 15.000,00.

Exemplo prático (valores em R\$):

Resultado do Exercício antes da CSLL e IR		36.700,00
(+) ADIÇÕES		
Despesa de equivalência patrimonial	6.700,00	
Despesa com provisão para devedores duvidosos	<u>3.400,00</u>	10.100,00
(-) EXCLUSÕES		
Receita de dividendos	(2.900,00)	
Reversão de provisão para devedores duvidosos	<u>(1.300,00)</u>	(4.200,00)
(-) COMPENSAÇÕES		
Valor negativo da base de cálculo da CSLL do período anterior		(2.600,00)
(=) Base de cálculo da CSLL		40.000,00

Supondo que a alíquota da CSLL seja de 9%, o valor desta seria de R\$ 3.600,00. Assim, a contabilização seria feita da seguinte forma:

D – CSLL (despesa)	3.600,00
C – CSLL a Pagar	3.600,00

Observações:

1) Em regra, o período-base para a apuração da CSLL é trimestral. No entanto, no caso das empresas tributadas pelo Lucro Real, a época de apuração e pagamento do IR vincula a época de apuração e pagamento da CSLL, ou seja, se o IR é trimestral, a CSLL também o será. Se o IR é anual, a CSLL também o será.

2) Da mesma forma que o IR, a CSLL pode incidir sobre o Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, ressaltando que esses lucros não são os mesmos para esses tributos. Podem até coincidir na maioria dos casos, e, se assim for, é muito comum o uso de alíquotas conjuntas, ou seja, no lugar de apurar o IR de 15% sobre o Lucro Real e a CSLL de 9% sobre o Lucro Real, pode-se apurar 24% conjuntamente sobre esse lucro. No entanto, existem coisas que são ajustes do Lucro Real para o IR e não são para a CSLL, tais como as multas de trânsito (pois inexistente previsão legal impedindo a dedução dessas multas no cálculo da CSLL), que são adições ao Lucro Real para o IR e não são para a CSLL. Outra situação que não se pode utilizar alíquota conjunta para o IR e a CSLL é no caso de alíquota adicional do IR (10%), a qual incidiria sobre o excesso do lucro real trimestral sobre R\$ 60.000,00, ou sobre o excesso do lucro real anual sobre R\$ 240.000,00, ou sobre o excesso do lucro estimado mensal sobre R\$ 20.000,00, adicional esse que não existe para a CSLL.

7. RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA (REXAIR)

O REXAIR pode ser obtido da seguinte forma:

$$\text{REXAIR} = \text{LOP} + \text{OR} - \text{OD} - \text{CSLL}$$

LOP: Lucro Operacional

OR: Outras Receitas

OD: Outras Despesas

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

8. IMPOSTO DE RENDA

8.1. Fato Gerador

De acordo com o art. 43 do Código Tributário Nacional, o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- I – de **renda**, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II – de **proventos** de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Observações:

1) De acordo com o § 2º do art. 153 da Constituição Federal, o Imposto de Renda será informado, na forma de lei, pelos critérios da:

- **GENERALIDADE** — qualquer pessoa, independentemente de idade, profissão ou capacidade civil pode ser abrangida pelo imposto de renda.
- **UNIVERSALIDADE** — todos os rendimentos e proventos são objeto de tributação.
- **PROGRESSIVIDADE** — quanto maior a renda, maior deverá ser a alíquota.

2) São contribuintes do imposto de renda PJ (pessoa jurídica), independentemente de serem registradas ou não, ou seja, independentemente de serem PJ de fato ou de direito:

- as pessoas jurídicas (exceto aquelas que pela lei são isentas, imunes ou não incidentes do imposto);
- as empresas individuais;

3) De acordo com o art. 173, § 1º, da Constituição Federal, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas.

4) Consideram-se pessoas jurídicas:

- aquelas de direito privado, domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, ou nacionalidade;
- as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior;
- os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País.

5) Para efeitos de imposto de renda, as empresas individuais, que podem ser firmas individuais ou até mesmo pessoas físicas que exerçam determinadas atividades de natureza econômica, são equiparadas às pessoas jurídicas. No entanto, há casos em que determinadas pessoas físicas, mesmo que tenham cadastro no CNPJ, têm seus rendimentos tributados como pessoas físicas e não como pessoas jurídicas, visto que o serviço é pessoal. É o caso, por exemplo, de pessoas físicas que exerçam individualmente (pessoalmente) as atividades de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas. No entanto, se uma firma de engenharia, por exemplo, contrata um engenheiro para realizar um projeto, sob a ótica do Fisco, quem realiza esse projeto é a pessoa jurídica e não a pessoa física. Haverá neste caso duas declarações independentes: uma da empresa (pessoa jurídica) e outra do engenheiro (pessoa física). Outro caso em que a pessoa física seria considerada pelo Fisco como pessoa jurídica é aquele em que um profissional contrata outro de mesma qualificação que a sua para prestar determinado serviço, como, por exemplo, um veterinário contratando outro veterinário, tendo em vista que nesse caso o serviço passa a não ser considerado como pessoal, ou, no caso, por exemplo, em que um taxista contrata outro para dirigir o seu táxi. Neste caso, para o Fisco, o taxista contratante é equiparado à pessoa jurídica, mesmo que só esteja cadastrado como pessoa física, visto que o serviço passa a não ser mais considerado pessoal. Só poderia ser tributado como pessoa física se ele mesmo dirigisse o seu táxi.

8.2. Formas de Tributação

No caso das empresas em geral, por força de lei ou por opção própria, dependendo do caso, existem quatro formas de tributação:

- SIMPLES NACIONAL (ou SUPER SIMPLES)
- LUCRO PRESUMIDO
- LUCRO REAL (= ou LUCRO FISCAL)
- LUCRO ARBITRADO

Observações:

1) Regra geral, observadas as diversas exceções, o SIMPLES é a forma de tributação para as MICROEMPRESAS (receita **bruta** anual até R\$ 240.000,00) e empresas de PEQUENO PORTE (receita **bruta** anual superior a R\$ 240.000,00 até R\$ 2.400.000,00). O Lucro Presumido é para as empresas com receita **bruta** anual superior a R\$ 2.400.000,00 e receita **total** até R\$ 48.000.000,00. O Lucro Real é para as empresas com receita **total** anual superior a R\$ 48.000.000,00. Esses valores são referentes ao exercício social anterior. Assim, por exemplo, se uma determinada empresa no ano de 2005 obteve receita bruta superior a R\$ 56.000.000,00, em 2006 a forma de tributação será pelo lucro real. Caso uma empresa faça opção indevida, a forma de tributação será pelo Lucro Arbitrado, que é a forma imposta pelo Fisco nesses casos. Também, será o Lucro Arbitrado no caso em que a documentação exigida pelo Fisco não esteja correta. Cabe ressaltar que se uma microempresa, por exemplo, optar pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real, ou uma empresa dentro da faixa do Lucro Presumido optar pelo Lucro Real isto NÃO é optar indevidamente. O contrário sim.

2) Pela legislação do IR, entendemos que a definição de “microempresa” e “empresa de pequeno porte” está vinculada à RECEITA BRUTA ANUAL. Em nenhum momento a legislação fiscal menciona as expressões “médio porte” e “grande porte”, sendo essas denominações puramente doutrinárias. Isto pode ser explicado em função das definições dos limites mencionados na legislação do IR, a qual, no caso das microempresas e empresas de pequeno porte estabelece como limites a RECEITA BRUTA, e, quando se refere aos limites das empresas que estão fora do SIMPLES, utiliza o conceito de RECEITA TOTAL, assim definida na legislação como o somatório da receita bruta com todas as demais receitas não incluídas na receita bruta, tais como os ganhos de capital, os ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável, os rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, etc. Em outras palavras, uma empresa que seja considerada de pequeno porte em função de ter, por exemplo, uma receita bruta num determinado ano-calendário anterior ao da declaração do IR no valor de R\$ 900.000,00 e nesse mesmo ano por vender um bem do ativo imobilizado obtiver um ganho de capital de, por exemplo, R\$ 3.000.000,00 teria uma receita total nesse ano de R\$ 3.900.000,00, no ano seguinte poderia optar pelo SIMPLES, pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real. Já uma outra empresa que no ano-calendário anterior obtivesse uma receita bruta total de R\$ 3.000.000,00 e um ganho de capital de R\$ 900.000,00, apesar de ter a mesma receita total que a empresa anterior, não poderia optar no ano seguinte pelo SIMPLES, sendo incluída no Lucro Presumido ou

no Lucro Real. Se ainda uma outra empresa num determinado ano-calendário obtivesse, por exemplo, uma receita bruta de R\$ 800.000,00 mais ganhos de capital de, por exemplo, R\$ 50.000.000,00, dando uma receita total de R\$ 50.800.000,00, mesmo sendo de pequeno porte pelas definições da legislação, sua tributação no ano-calendário posterior deve ser pelo Lucro Real. Isso explica por que a legislação do IR não poderia realmente utilizar as expressões “médio” e “grande” porte visto que em muitos casos haveria contradições nas definições dadas, ou seja, uma empresa que seria considerada de pequeno porte por ter uma **receita bruta** superior a R\$ 240.000,00 e não superior a R\$ 2.400.000,00 poderia, ao mesmo tempo, ser considerada de grande porte por ter uma **receita total** superior a R\$ 48.000.000,00. Para as pessoas jurídicas que iniciaram suas atividades no ano anterior, os referidos limites serão proporcionais ao número de meses que exerceu suas atividades, desconsideradas as frações de mês. Assim, por exemplo, se uma empresa iniciou suas atividades em setembro do ano anterior, a receita total desse ano terá que ser superior a $R\$ 48.000.000,00 \div 12 \times 4 = R\$ 16.000.000,00$ para que no ano seguinte essa empresa tenha o lucro real como forma de tributação obrigatória.

3) Com relação ao período de incidência do IR das pessoas jurídicas, até 31/12/1991, esse período era anual. De 1992 a 1996, o período passou a ser mensal, isto é, as pessoas jurídicas contribuintes do IR apuravam seus resultados e pagavam o IR mensalmente. A partir de 1º/1/1997, o período de apuração do IR passou a ser trimestral (com a opção de também ser lucro mensal estimado).

8.2.1. Simples Nacional (ou Super Simples)

A Lei Complementar nº 123/2006, instituiu, a partir de 01.07.2007, novo tratamento tributário simplificado, também conhecido como Simples Nacional ou Super Simples.

O SIMPLES NACIONAL (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado às **microempresas e empresas de pequeno porte** no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Os critérios que foram utilizados para a fixação dos limites estaduais para enquadramento no regime estão baseados, sobretudo, na participação de cada estado no PIB Nacional.

Apesar do Simples Nacional não ser obrigatório, tendo em vista que o micro ou pequeno empresário tem a faculdade de aderir ou não ao regime, uma vez optando (sempre no mês de janeiro), terá que permanecer por todo o ano-calendário.

DEFINIÇÃO DE MICROEMPRESA E DE EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00;

II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00.

RECOLHIMENTO ÚNICO

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal de 8 tributos, mediante documento único de arrecadação **criado pelo Comitê Gestor e administrado pela Secretaria da Receita Federal**: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, ICMS, ISS e Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica. Entretanto, em alguns desses tributos há exceções, pois o recolhimento será realizado de forma distinta, conforme a atividade.

PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA

Entre as diversas tabelas existentes na Lei Complementar 123/2006, temos a seguir as duas tabelas que mostram como são distribuídos os percentuais incidentes sobre a receita bruta de empresas comerciais e industriais:

Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%

De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPÍ
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%

De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

8.2.2. Lucro Presumido

O LUCRO PRESUMIDO é uma base de cálculo simplificada para as pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à tributação com base no lucro real (ou lucro fiscal), mas que, por opção própria, escolheram essa forma de tributação. Em outras palavras, essas pessoas jurídicas poderiam também optar pela tributação com base no lucro real, ou, se for o caso, até mesmo optar pelo SIMPLES NACIONAL.

O período de apuração do imposto de renda com base no lucro presumido é trimestral, isto é, encerrado nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

Os seguintes percentuais serão aplicados sobre a RECEITA BRUTA trimestral, para o cálculo do lucro presumido:

- 1,6%, para a atividade de revenda, para o consumo de combustível derivado de petróleo, de álcool etílico carburante e de gás natural (Lei nº 9.249/1995, art. 15, § 1º, I).
- 16%, para a atividade de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual de 8% (Lei nº 9.249/1995, art. 15, § 1º, II, a).

■ 16%, para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, exceto para as que prestam serviços hospitalares e de transporte e para as sociedades de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250/1995, art. 40). A pessoa jurídica que utilizar este percentual, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R\$ 120.000,00 ficará sujeita ao pagamento (até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer o excesso) da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada mês transcorrido (IN nº 11/1996, art. 3º, §§ 3º e 4º).

■ 32%, para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral, inclusive pelas sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, exceto as de serviços hospitalares e as retroreferidas;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza (Lei nº 9.249/1995, art. 15, § 1º, III);
- d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra (IN nº 11/1996, art. 3º, § 1º, IV, *d*), ou seja, sem o emprego de materiais, não podendo optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas que efetuarem construção por empreitada, quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;

■ 8%, para a atividade de prestação de serviços hospitalares, transporte de cargas, indústria e comércio (Lei nº 9.249/1995, art. 15, § 1º, III, *a*, e IN nº 11/1996, art. 3º, § 1º, II).

Observações:

1) Os percentuais mencionados acima serão aplicados apenas sobre as receitas brutas provenientes da atividade principal da pessoa jurídica. No caso da existência de atividades mistas, serão aplicados os percentuais correspondentes a cada atividade.

2) Na receita bruta, não são incluídos as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os tributos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou do contratante (não é o caso do ICMS, ISS, PIS e Cofins, mas é o caso do IPI).

3) As outras receitas não incluídas como receita bruta, os resultados positivos das demais receitas não incluídas na receita bruta, os ganhos de capital (lucro não operacional), os rendimentos de aplicações financeiras, os ganhos líquidos em operações de renda variável e os juros sobre o patrimônio líquido serão adicionados ao resultado obtido pela aplicação dos percentuais, anteriormente mencionados, sobre a receita bruta das atividades da empresa.

4) O IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) e o imposto pago mensalmente em separado, no caso de ganho líquido, incidente sobre os rendimentos citados na obs. 3, serão considerados como antecipação do devido na apuração trimestral.

5) Considera-se resultado positivo a receita deduzida da respectiva despesa.

6) Considera-se ganho de capital nas alienações de bens e investimentos, do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributados em separado (renda variável), a diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

7) Considera-se ganho líquido o resultado positivo auferido nas operações ou contratos liquidados em cada mês, admitida a dedução dos custos e despesas efetivamente incorridos, inclusive IOF, necessários à realização das operações, bem como os resultados negativos apurados em operações desta natureza em meses anteriores.

8) A pessoa jurídica tributada pelo Lucro Presumido, para efeitos de legislação do IR, está dispensada de escrituração contábil no livro Diário e no livro Razão. No entanto, deve manter escrituração no livro Registro de Inventário e no livro Caixa.

ALÍQUOTA DO IR COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO E ADICIONAL

Será utilizada a alíquota de 15% sobre a soma trimestral da base de cálculo apurada.

A parcela do lucro presumido que exceder o resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00, pelo número de meses do respectivo período de apuração, estará sujeita à incidência do adicional de imposto de renda, à alíquota de 10%. Em outras palavras: se a empresa, no trimestre de apuração, obtiver lucro presumido superior a R\$ 60.000,00, deverá pagar, além dos 15% do lucro presumido, 10% do excesso desse lucro sobre os R\$ 60.000,00, devendo tudo ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, havendo a possibilidade do parcelamento em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração a que corresponder. Neste caso, as duas últimas quotas serão atualizadas pela taxa Selic (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, mais 1% no mês do pagamento. Em outras palavras, se o parcelamento for, por exemplo, em três quotas mensais, os juros da primeira quota são iguais a zero. Os juros da segunda seriam de apenas 1% (não seria adicionada a taxa Selic do primeiro mês a esse 1%). Os juros da terceira quota seriam de 1%, mais a taxa Selic do mês anterior. No entanto, não poderá haver tal parcelamento, se o imposto devido for inferior a R\$ 2.000,00 (neste caso, o pagamento será em cota única) e, no caso do referido parcelamento, nenhuma das cotas poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00.

Exemplo de apuração do IR com base em lucro presumido

Receita bruta (auferida de 1º de jan a 31 de março) = R\$ 900.000,00

Percentagem de presunção para empresa comercial = 8%

Juros ganhos em aplicações financeiras = R\$ 8.000,00

Receita de aluguel de imóvel = R\$ 10.000,00.

Lucro presumido = 8% de R\$ 900.000,00 + R\$ 8.000,00 + R\$ 10.000,00 = R\$ 90.000,00.

Logo, o IR será de 15% de R\$ 90.000,00, mais um adicional de 10% do excesso do lucro presumido sobre R\$ 60.000,00 ($R\$ 20.000 \times 3$ meses), ou seja:

IR = 15% de R\$ 90.000,00 + 10% (R\$ 90.000,00 – R\$ 60.000,00) = R\$ 16.500,00.

Caso a empresa queira parcelar os R\$ 16.500,00 em três quotas de R\$ 5.500,00 e supondo os valores da taxa Selic do ano XX: abril = 1,62%; maio = 1,68%; e junho = 1,73%, teremos:

VENCIMENTO	JUROS	VALOR DA QUOTA (PRINCIPAL + JUROS)
30.04.XX	0%	R\$ 5.500,00
30.05.XX	1%	R\$ 5.500,00 + 1% de R\$ 5.500,00 = R\$ 5.555,00
30.06.XX	1,68% + 1%	R\$ 5.500,00 + 2,68% de R\$ 5.500,00 = R\$ 5.647,40

Obs.: As obrigações acessórias da empresa que utiliza o regime de tributação com base no lucro presumido são as de:

- escriturar todos os recebimentos e pagamentos de cada mês em livro CAIXA, salvo se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- escriturar, ao término do ano-calendário, o livro Registro de Inventário de seus estoques;
- apresentar, até o último dia útil de maio do ano-calendário seguinte, ou no mês seguinte ao do encerramento da atividade, declaração de rendimentos;
- manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para apurar os valores indicados na declaração de rendimentos.

8.2.3. Lucro Real

De acordo com o art. 247 do RIR (Regulamento do IR), LUCRO REAL é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pelo referido regulamento. Cabe ressaltar que “REAL” não está no sentido de realidade e sim no sentido de realeza, ou seja, o lucro estabelecido pela realeza (realeza = FISCO). Daí, também esse lucro poder ser chamado de LUCRO FISCAL. Assim:

$$\text{LUCRO REAL} = \text{LAIR} + \text{Adições} - \text{Exclusões} - \text{Compensações}$$

LAIR: Lucro antes do Imposto de Renda

Nota: O LAIR (Lucro antes do IR) também pode ser chamado de *REXAIR* (Resultado do Exercício antes do IR), o qual foi visto no item 7 deste capítulo.

ADIÇÕES

São valores que, pela legislação do IR, devem ser adicionados ao LAIR para o cálculo do Lucro Real, aumentando o valor deste.

Regra geral, a maioria das adições para o cálculo da CSLL também são adições para o cálculo do IR.

Apesar da previsão legal, cada adição tem sua razão de ser. A *Despesa com Multas*, por exemplo, é indedutível, pois é uma despesa não necessária à manutenção das atividades da empresa (se a empresa foi multada é porque algo estava errado). Assim, se uma determinada empresa, por exemplo, apurasse um LAIR no valor de \$ 50.000, sem contar com uma multa de \$ 6.000, ao contabilizar tal multa o LAIR cairia para \$ 44.000. Porém, o LUCRO REAL seria de \$ 44.000 + \$ 6.000, ou seja, LAIR + Adições = \$ 50.000, sendo este a base de cálculo do IR. A *Despesa de Equivalência Patrimonial*, por exemplo, é indedutível, pois a coligada ou controlada não teve lucro, não pagando, portanto, IR sobre o lucro. Desta forma, não seria razoável para o Fisco que a investidora, baseada no prejuízo da investida, também não pague o IR.

Com base na legislação do IR, entre outras, temos as seguintes ADIÇÕES:

- CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido);
 - Despesas com multas;
 - Despesas com provisões (exceto provisão para 13º salário e provisão para férias que são dedutíveis para o cálculo do Lucro Real);
 - Despesa de equivalência patrimonial;
 - Despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
 - Despesas com brindes;
- etc.

EXCLUSÕES

São valores que, pela legislação do IR, podem ser subtraídos do LAIR para o cálculo do Lucro Real.

Da mesma forma que as Adições, as Exclusões, apesar de previstas na legislação, também têm sua razão de ser. A *Receita de Equivalência Patrimonial*, por exemplo, não é tributável, pois é decorrente de lucro na coligada ou controlada, o qual já foi tributado. Desta forma, não seria justo que a investidora fosse tributada por esta receita, pois haveria um tributo duplicado.

Também, além de ter por objetivo a eliminação de receitas não tributáveis do resultado contábil, as Exclusões visam deduzir do resultado despesas que, apesar de dedutíveis do lucro para o cálculo do IR, não foram computadas no lucro contábil (LAIR), como, por exemplo, a despesa de depreciação acelerada incentivada, a qual vimos no item 1.10.2 do Capítulo 8.

COMPENSAÇÕES

Se no final do trimestre (declaração trimestral) ou no fim do ano (declaração anual com pagamentos mensais por estimativa), ao utilizarmos a fórmula *LAIR + Adições – Exclusões*, acharmos um resultado **negativo**, estaremos diante de um **PREJUÍZO FISCAL**, o qual poderá ser **compensado** no próximo trimestre (declaração trimestral) ou no próximo ano (declaração anual), através de sua dedução parcial ou integral no cálculo do Lucro Real. Porém, a parcela do prejuízo fiscal a ser compensada em períodos posteriores não poderá reduzir o Lucro Real em mais de 30% antes de ser compensado. Assim, por exemplo, se num determinado período o Lucro Real antes de ser compensado for de R\$ 1.000,00 e houver prejuízos fiscais a compensar no valor de R\$ 460,00, estes não poderão ser totalmente compensados no período atual. Nesse período, o máximo que a empresa poderá compensar serão R\$ 300,00. Desta forma, o Lucro Real (ou Lucro Fiscal) após a compensação será de R\$ 700,00, sendo este valor a base de cálculo do IR do período atual. Os R\$ 160,00 não compensados serão compensados em períodos posteriores, sempre observando o limite de 30%.

ALÍQUOTA DO IR E ADICIONAL

Sobre o lucro real trimestral, será aplicada a alíquota de 15%, mais um adicional de 10% sobre o excesso do lucro real sobre R\$ 20.000,00, vezes o número de meses do período de apuração. Em outras palavras, se a empresa optar por declaração trimestral com base no lucro real, a parte desse lucro que exceder a R\$ 60.000,00 ($R\$ 20.000,00 \times 3$ meses) será tributada com um adicional de 10%. Desta forma, se a empresa optar por declaração anual com base no lucro real anual, o IR será de 15% desse lucro, mais um adicional de 10% sobre a parte desse lucro que exceder a R\$ 240.000,00 ($R\$ 20.000,00 \times 12$ meses). Neste caso (declaração anual), o IR calculado será comparado com o já pago mensalmente por estimativa.

Obs.: Em questões de concursos públicos, é comum o uso de alíquotas fictícias para o cálculo do IR. Assim, por exemplo, se, numa questão de concurso, a alíquota fornecida for de 20% sobre o lucro contábil ou sobre o lucro real, não há nenhum sentido em se pensar em adicional de 10%. E, mesmo a alíquota fornecida pelo enunciado da questão sendo de 15%, não significa, necessariamente, que se esteja sugerindo o cálculo do adicional de 10%. Neste caso, cabe à banca elaboradora deixar claro no enunciado da questão que não se deve considerar a referida quota adicional.

OBRIGATORIEDADE DO IR PELO LUCRO REAL

Estão obrigadas à apuração do IR, com base no lucro real, as pessoas jurídicas:

a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período ($R\$ 4.000.000,00 \times$ número de meses do período), quando inferior a doze meses;

- b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- c) que tenham lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior (Lei nº 8.981/1995, art. 36);
- d) que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do IR;
- e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham suspenso ou reduzido o pagamento do imposto, na forma do art. 35 da Lei nº 8.981/1995 (em razão do levantamento de balanços ou balancetes, que demonstraram que o valor pago por antecipação excedeu o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso);
- f) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e risco, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços *factoring* (Lei nº 8.981/1995, art. 36, e Lei nº 9.430/1996, art. 58).

Exemplo: As seguintes informações foram obtidas numa empresa:

LAIR = R\$ 89.000 (primeiro trimestre)

CSLL = R\$ 6.000

Multas de trânsito = R\$ 3.600

Despesas c/ provisão para devedores duvidosos = R\$ 2.400

Receita de dividendos = R\$ 5.000

Reversão de provisão para ajuste ao valor de mercado = R\$ 6.000

Prejuízo fiscal (a compensar) = R\$ 23.000

Assim:

ADIÇÕES = 6.000 + 3.600 + 2.400 = 12.000

EXCLUSÕES = 5.000 + 6.000 = 11.000

LUCRO REAL (antes da compensação) = 89.000 + 12.000 - 11.000 = 90.000

LIMITE DA COMPENSAÇÃO = 30% 90.000 = 27.000 > 23.000

Logo, para a determinação do Lucro Real final, poderão ser compensados os 23.000, pois não reduzem esse lucro em mais de 30% antes de ser compensado. Assim:

LUCRO REAL (após a compensação) = 90.000 - 23.000 = 67.000

Por fim, o Imposto de Renda será de 15% de R\$ 67.000,00 (R\$ 10.050,00), mais um adicional de 10% sobre R\$ 67.000,00 – R\$ 60.000,00 (R\$ 700,00), e teremos a seguinte contabilização:

D – IR (despesa)	10.750,00
C – IR a Pagar	10.750,00

Obs.: O valor de R\$ 10.750,00 poderá ser parcelado em até três quotas mensais, utilizando-se a taxa Selic, da mesma forma como já foi exemplificado no cálculo do lucro presumido.

PERÍODO DE APURAÇÃO E PAGAMENTO

Apesar da DIPJ (Declaração de Informações da Pessoa Jurídica) ser obrigatoriamente apresentada no ano-calendário seguinte ao da apuração do IR, este, por opção do contribuinte, deve ser apurado mensalmente (com base em lucro estimado), ou trimestralmente (com base no lucro real dos trimestres encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro).

No caso de pagamento com base no lucro trimestral, o prazo de pagamento do imposto é até o último dia útil do mês seguinte ao do trimestre encerrado, podendo, à opção da pessoa jurídica, ser parcelado em até três quotas mensais iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses seguintes ao encerramento do trimestre, sendo que a legislação estabelece limites mínimos para que haja tal parcelamento. Nessa hipótese de pagamento, ao fim do ano, não deve haver IR a pagar, a restituir ou a compensar, e, por conseguinte, a DIPJ não deverá apresentar imposto a pagar ou a restituir (ou compensar).

No caso do contribuinte optar pelo recolhimento mensal do imposto, este deverá ser apurado por estimativa, utilizando a mesma tabela de percentuais de presunção de margem de lucro fornecida pela Receita Federal para o cálculo do imposto com base no Lucro Presumido. No entanto, nessa opção de pagamento, a empresa deverá, ao fim do ano (31 de dezembro), determinar o Lucro Real anual, para confronto do imposto efetivamente pago ao longo do ano com o Imposto de Renda calculado com base no Lucro Real anual. Caso a diferença nesse confronto seja a favor da empresa, no ano seguinte será restituída ou compensada. Caso seja a favor do governo, deverá tal diferença ser paga. Assim, suponhamos que os valores do IR apurados por estimativa e pagos ao fim do último dia útil do respectivo mês subsequente referentes aos meses de janeiro a novembro de determinado ano numa empresa fossem os seguintes: janeiro = R\$ 12.000; fevereiro = R\$ 9.000; março = R\$ 15.000; abril = R\$ 6.000; maio = R\$ 12.000; junho = R\$ 18.000,00; julho = R\$ 3.000,00; agosto = R\$ 9.000,00; setembro = R\$ 3.600; outubro = R\$ 15.000 e novembro = R\$ 2.400. Dessa forma, teríamos as seguintes contabilizações (desconsiderando qualquer valor a pagar do exercício social anterior):

Mês	Contabilização ao fim do mês	
Janeiro	Pagamento do mês anterior	Não há, pois estamos supondo que não há saldo do exercício anterior.
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa) 12.000
		C – IR a Pagar 12.000

Mês	Contabilização ao fim do mês	
Fevereiro	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar 12.000
		C – Caixa (ou Bancos) 12.000
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa) 9.000
		C – IR a Pagar 9.000

Mês	Contabilização ao fim do mês	
Março	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar 9.000
		C – Caixa (ou Bancos) 9.000
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa) 15.000
		C – IR a Pagar 15.000
Mês	Contabilização ao fim do mês	
Abril	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar 15.000
		C – Caixa (ou Bancos) 15.000
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa) 6.000
		C – IR a Pagar 6.000

Mês	Contabilização ao fim do mês	
Maio	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar 6.000
		C – Caixa (ou Bancos) 6.000
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa) 12.000
		C – IR a Pagar 12.000

Mês	Contabilização ao fim do mês	
Junho	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar 12.000
		C – Caixa (ou Bancos) 12.000
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa) 18.000
		C – IR a Pagar 18.000

Mês	Contabilização ao fim do mês		
Julho	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar	18.000
		C – Caixa (ou Bancos)	18.000
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa)	3.000
		C – IR a Pagar	3.000

Mês	Contabilização ao fim do mês		
Agosto	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar	3.000
		C – Caixa (ou Bancos)	3.000
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa)	9.000
		C – IR a Pagar	9.000

Mês	Contabilização ao fim do mês		
Setembro	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar	9.000
		C – Caixa (ou Bancos)	9.000
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa)	3.600
		C – IR a Pagar	3.600

Mês	Contabilização ao fim do mês		
Outubro	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar	3.600
		C – Caixa (ou Bancos)	3.600
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa)	15.000
		C – IR a Pagar	15.000

Mês	Contabilização ao fim do mês		
Novembro	Pagamento do mês anterior	D – IR a Pagar	15.000
		C – Caixa (ou Bancos)	15.000
	Apropriação do IR do mês	D – IR (despesa)	2.400
		C – IR a Pagar	2.400

Assim, o valor pago até o fim de dezembro seria de R\$ 12.000 + R\$ 9.000 + R\$ 15.000 + R\$ 6.000 + R\$ 12.000 + R\$ 18.000,00 + R\$ 3.000,00 + R\$ 9.000,00 + R\$ 3.600 + R\$ 15.000 + R\$ 2.400 = R\$ 105.000,00.

Supondo que ao fim do ano a despesa com IR calculada com base no lucro real anual fosse, por exemplo, de R\$ 97.000,00, então a empresa teria o direito de compensar R\$ 105.000 – R\$ 97.000 = R\$ 8.000 no próximo período. Desta forma, poderiam ser feitos os seguintes lançamentos ao fim do ano:

D – IR a Pagar	2.400
C – Caixa (ou Bancos)	2.400
 D – IR a Compensar (ativo circulante)	 8.000
C – IR (despesa)	8.000

Ou seja, o saldo da despesa com IR, que estava com saldo de R\$ 105.000, ficaria com saldo final de 97.000, valor este a ser indicado na DRE.

No entanto, se, em vez de R\$ 97.000, a despesa com IR calculada com base no lucro real anual fosse, por exemplo, R\$ 119.000, então a empresa ainda teria que pagar R\$ 119.000 – R\$ 105.000 = R\$ 14.000. Assim, poderiam ser feitos os seguintes lançamentos ao fim do ano:

D – IR a Pagar	2.400
C – Caixa (ou Bancos)	2.400
 D – IR (despesa)	 14.000
C – IR a Pagar (passivo circulante)	14.000

Neste caso, a conta despesa com IR, que estava com saldo de R\$ 105.000, ficaria com saldo final de R\$ 105.000 + R\$ 14.000 = R\$ 119.000, valor este a ser indicado na DRE.

LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real)

O LALUR foi criado em 1977 pelo Decreto-Lei nº 1.598. É um livro fiscal obrigatório às pessoas jurídicas que, pela legislação fiscal, são obrigadas a declarar o Imposto de Renda com base no Lucro Real (= Lucro Fiscal). Regra geral, as sociedades anônimas e as sociedades por quotas de responsabilidade limitada de grande porte estão obrigadas a escriturar esse livro.

O LALUR é composto por duas partes:

■ **Parte A:** É utilizada para a apuração do Lucro Real do período (trimestral ou anual, exceto em casos especiais, tais como incorporação, fusão, cisão e extinção da pessoa jurídica, onde o período de apuração pode ser diferente), mediante os ajustes do lucro líquido (lucro apurado pela contabilidade) pelas ADIÇÕES, EXCLUSÕES e COMPENSAÇÕES.

■ **Parte B:** É exclusivamente destinada ao controle de valores não contabilizados na escrituração comercial, mas que influenciarão o cálculo do Lucro Real de períodos futuros, tais como os prejuízos fiscais a compensar e as despesas com provisões que não são dedutíveis no

período atual, mas serão quando da ocorrência dos fatos provisionados (adições temporárias). Um exemplo de adição temporária é a despesa com provisão para devedores duvidosos. Essa despesa é acrescentada na Parte A do LALUR como adição por ser despesa indedutível e, ao mesmo tempo, é indicada na Parte B do LALUR, pois se no período seguinte ocorrer a inadimplência dos clientes essa despesa será dedutível nesse período, sendo pois considerada no período da formação da provisão como adição temporária.

Com relação à época da escrituração no LALUR, a Parte A poderá ser escriturada ao fim do período-base (trimestral ou anual) de uma só vez, ou, gradativamente, à medida que os fatos vão ocorrendo. Consequentemente, na coluna das datas os registros serão feitos sequencialmente em ordem cronológica, ou num único dia. Da mesma forma, a escrituração na Parte B poderá ser feita simultaneamente à Parte A, ou, juntamente com a Parte A, de uma só vez ao fim do período-base.

DIFERIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA

Para o entendimento completo desse assunto, em primeiro lugar, deve-se ter em mente que “diferir” significa “postergar” (deixar para depois).

Assim, de forma geral, temos dois casos “distintos” de diferimento (postergação) do IR (não se há de confundir esses dois casos, visto que são completamente diferentes):

(1º CASO) – DIFERIMENTO DA DESPESA COM IMPOSTO DE RENDA

Como já comentado, no cálculo do Imposto de Renda, devemos somar as ADIÇÕES ao LAIR (Lucro antes do Imposto de Renda), a fim de acharmos o Lucro Real. Assim, suponhamos os seguintes valores apurados por uma empresa, ao fim de um período-base:

R\$	
Lucro antes do IR	12.000
<i>Adições:</i>	
Multas de trânsito	1.000
Despesa de equivalência patrimonial	2.000
Provisão para devedores duvidosos	4.000
Provisão para perdas em estoques	3.000
Lucro real	22.000
Imposto de renda (alíquota 15%)	3.300

Contabilização “incorreta”:

D – IR (despesa)	3.300
C – IR a Pagar (passivo)	3.300

Logo, o lucro líquido, incorretamente apurado, seria de R\$ 12.000 – R\$ 3.300, ou seja, R\$ 8.700. No entanto, das adições acima, algumas podem se tornar dedutíveis em períodos futuros, quando comprovadas as suas realizações, como é o caso, por exemplo, da provisão para devedores duvidosos e da provisão para perdas em estoques. Uma vez efetivadas as perdas previstas por essas provisões, as mesmas se tornarão dedutíveis. Desta forma, em estrita observância ao PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA, o procedimento contábil correto é diferir a parte da despesa com o Imposto de Renda (Imposto de Renda Diferido = despesa diferida = conta do ativo circulante ou realizável a longo prazo = ativo fiscal diferido) referente a essas adições que provavelmente se tornarão dedutíveis. No exemplo dado, o IR diferido seria de 15% (R\$ 4.000 + R\$ 3.000) = R\$ 1.050.

Contabilização “correta”:

D – IR (despesa)	2.250
D – IR Diferido (AC ou ARLP)	1.050
C – IR a Pagar (Passivo Circulante)	3.300

Nesta última hipótese de contabilização, o lucro líquido, em vez de R\$ 8.700, seria de R\$ 12.000 – R\$ 2.250, isto é, R\$ 9.750, sendo este o valor mais adequado do lucro líquido diante do regime de competência.

No próximo período, supondo que as perdas previstas nos estoques e com clientes efetivamente ocorressem, haveria apropriação da despesa diferida do IR, mediante a seguinte contabilização:

D – IR (despesa)	1.050
C – IR Diferido	1.050

Nota: Os procedimentos para o diferimento da despesa com CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) são exatamente os mesmos descritos para a despesa com o IR.

(2º CASO) – DIFERIMENTO DA OBRIGAÇÃO DE PAGAR O IR

As três formas mais conhecidas de postergar (diferir) a obrigação de pagar o IR, gerando assim um “passivo fiscal diferido”, são as seguintes:

- A) Diferimento da obrigação de pagar o IR em função da depreciação acelerada incentivada (ver item 1.10.2 do Capítulo 8).
- B) Diferimento da obrigação de pagar o IR (se aplica também à CSLL) em função de receitas já contabilizadas, mas não recebidas, as quais se referem a contratos de longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, quando contratados com empresas ou entidades pertencentes ao Governo ou com o próprio.

Exemplo: (Fiscal de Rendas – RJ/Fundação Getúlio Vargas) A Cia. Turfa efetuou as seguintes operações em 2008:

Receitas operacionais	\$ 500.000
Despesas de salários (totalmente dedutíveis)	\$ 100.000
Despesas administrativas (totalmente dedutíveis)	\$ 200.000

Do total das Receitas, 15% são auferidas de instituições governamentais e ainda não foram recebidas.

Além das despesas de salários e administrativas, foram provisionadas contingências trabalhistas no valor de \$ 40.000. Desse montante foi efetuado um depósito judicial de \$ 20.000.

Considerando que a alíquota do Imposto de Renda e da Contribuição Social (somadas) é de 34%, assinale a alternativa que indique, respectivamente, os saldos ativos e passivos do Imposto de Renda e da Contribuição Social diferidos.

Obs.: A empresa reconhece de forma plena o efeito sobre variações temporárias.

- zero e \$ 42.500.
- \$ 6.800 e zero.
- \$ 11.900 e zero.
- \$ 13.600 e \$ 25.500.
- \$ 6.800 e \$ 25.500.

(SOLUÇÃO)

Ativo fiscal diferido (IR e CSLL diferidos) = 34% \$ 40.000 = \$ 13.600

Passivo fiscal diferido (IR e CSLL diferidos) = 34% 15% \$ 500.000 = \$ 25.500

(Opção d)

- C) Diferimento da obrigação de pagar o IR em função dos ganhos de capital (resultados não operacionais positivos) na venda a prazo de bens do ativo investimentos, imobilizado ou intangível, já contabilizado no resultado no momento da venda, mas que, para fins fiscais, poderá o IR sobre tal ganho ser reconhecido como obrigação de pagar nos próximos períodos na medida da proporção da venda recebida nesses períodos.

Por fim, cabe mencionar com relação ao diferimento do IR (também da CSLL) que eventuais MUDANÇAS DE ALÍQUOTAS OU DE LEGISLAÇÃO em função de alterações na legislação tributária, as quais venham afetar o cálculo do IR diferido, deverão ser reconhecidas na época de suas efetivas ocorrências. Neste caso, o IR diferido, seja ele um ativo fiscal ou um passivo fiscal, será tratado como os demais direitos e obrigações, os quais podem ter seus valores alterados contabilmente tão logo sejam conhecidos os fatos que levaram a tais alterações.

IMPOSTO DE RENDA SOBRE PREJUÍZO FISCAL

Uma outra forma de geração de “Ativo Fiscal Diferido”, além daquela estudada anteriormente, onde o diferimento da despesa com o IR (e da CSLL também) dava origem a uma despesa diferida com IR (IR diferido – AC ou ARLP), é o IR (e CSLL) incidendo sobre PREJUÍZO FISCAL.

Neste caso, a Deliberação CVM nº 273/1998, aprovou o pronunciamento do Ibracon, o qual criou o Imposto de Renda e Contribuição Social sobre prejuízos fiscais, os quais poderão ser utilizados para compensar lucros tributáveis em períodos futuros. No entanto, há condições a serem observadas para que se possa contabilizar o referido imposto.

De forma geral, a condição necessária para tal contabilização é que seja provável haver no futuro lucro tributável suficiente para compensar os referidos prejuízos. Caso essa condição não seja observada, não se deve contabilizar o IR e CSLL incidentes sobre tais prejuízos.

Na hipótese dada constituição do IR e CSLL sobre prejuízos fiscais, a contabilização se dará da seguinte forma:

D – IR a Compensar (AC ou ARLP)

C – IR (entra na DRE como receita)

D – CSLL a Compensar (AC ou ARLP)

C – CSLL (entra na DRE como receita)

Exemplo de DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) com IR e CSLL sobre prejuízo fiscal:

Receita Bruta	58.000
Impostos e Contribuições s/ vendas	(7.000)
Receita Líquida	51.000
Custo das Mercadorias Vendidas	(23.000)
Lucro Bruto	28.000
Despesas Comerciais	(15.000)
Despesas Administrativas	(19.000)
Prejuízo antes do IR e CSLL	(6.000)
IR e CSLL (<i>receita</i>)	2.040
Prejuízo Líquido	(3.960)

8.2.4. Lucro Arbitrado

Tal modalidade não é uma penalidade, visto que esta forma é utilizada para suprir o descumprimento de condições impostas pela legislação tributária. Neste caso, a autoridade tributária ou o próprio contribuinte (caso conheça a receita bruta) arbitrará o lucro.

O cálculo do IR com base no lucro arbitrado é muito semelhante ao cálculo do IR com base no lucro presumido. No entanto, os percentuais de arbitramento são mais elevados, se comparados àqueles utilizados no cálculo do IR com base no lucro presumido.

Observações:

1) O IR terá por base o lucro arbitrado quando:

- a) o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- b) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira (inclusive a movimentação bancária) ou imprestável para determinar o lucro real;
- c) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro CAIXA, na hipótese da pessoa jurídica optante pelo lucro presumido (Lei nº 8.981/1995, art. 47, III), nos quais deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, incluindo a bancária (Instrução Normativa nº 11, de 1996, art. 43, III);
- d) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido ou deixar de atender as obrigações acessórias;
- e) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de elaborar a escrita, isto é, deixar de escriturar e apurar o lucro de sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior;
- f) o contribuinte não mantiver, em boa ordem, e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos no Diário.

2) Existem duas formas de apurar-se o lucro arbitrado:

- 1) com base em percentual, conforme ramo da pessoa jurídica, a ser aplicado sobre a receita bruta, quando esta é conhecida;
- 2) com base em outros valores, quando não se conhece a receita bruta.

3) Da mesma forma que no cálculo do IR com base no lucro presumido ou no lucro real, sobre o lucro arbitrado do trimestre será aplicada a alíquota de 15%. A parcela deste lucro que exceder a R\$ 60.000,00 ($R\$ 20.000,00 \times 3$ meses) está sujeita a um adicional de 10%.

4) O IR com base no lucro arbitrado vence no último dia útil do mês seguinte ao do encerramento do período de apuração, podendo também ser pago em até três quotas mensais atualizadas pela taxa Selic, com o mesmo critério utilizado para as formas de tributação já estudadas.

9. PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS

Com base no art. 187 da Lei nº 6.404/76, a companhia poderá pagar participações sobre os seus lucros, caso essas já estejam determinadas no seu estatuto.

Tais participações podem ser, abreviadamente, chamadas de “PEL” (Participações Estatutárias sobre os Lucros). São elas as participações de:

- Debenturistas
- Empregados
- Administradores
- Partes Beneficiárias

A base de cálculo das PEL é determinada no art. 189 da Lei nº 6.404/76 da seguinte forma:

LAIR – IR – Prejuízos Acumulados

LAIR: Lucro Antes do Imposto de Renda

Nota: Os Prejuízos Acumulados da fórmula acima, em geral, são aqueles indicados no balanço do exercício anterior. Caso haja os ajustes desses prejuízos indicados no § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/76, então deve ser utilizado o valor ajustado desses prejuízos. No Capítulo 14 estudaremos esses ajustes.

A forma de cálculo das PEL é determinada no art. 190. Em consonância com esse artigo, as participações de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Apesar do art. 190 não fazer menção à participação dos debenturistas, esta deverá ser a primeira a ser calculada, aplicando-se o seu percentual já determinado no estatuto sobre a base de cálculo definida no art. 189.

Em seguida, aplica-se o percentual definido no estatuto para os empregados sobre a base de cálculo definida no art. 189 excluída da participação de debenturistas.

Em seguida, aplica-se o percentual definido no estatuto para os administradores sobre a base de cálculo definida no art. 189 excluída da participação de debenturistas e de empregados.

Por fim, aplica-se o percentual definido no estatuto para os titulares de partes beneficiárias sobre a base de cálculo definida no art. 189 excluída da participação de debenturistas, de empregados e de administradores.

Exemplo:

LAIR.....	26.000
IR.....	4.000
Prejuízos Acumulados.....	2.000

Percentuais de participações definidas no estatuto:

Debenturistas	10%
Empregados.....	10%
Administradores	10%
Partes Beneficiárias	10%

Assim, teremos:

$$\text{Base de cálculo das PEL} = 26.000 - 4.000 - 2.000 = 20.000$$

$$\text{Debenturistas} = 10\% \ 20.000 = 2.000$$

$$\text{Empregados} = 10\% (20.000 - 2.000) = 1.800$$

$$\text{Administradores} = 10\% (18.000 - 1.800) = 1.620$$

$$\text{Partes Beneficiárias} = 10\% (16.200 - 1.620) = 1.458$$

$$\text{PEL} = 2.000 + 1.800 + 1.620 + 1.458 = 6.878$$

A contabilização das PEL poderá ser feita da seguinte forma:

D – Participação de Debenturistas (despesa)	2.000
D – Participação de Empregados (despesa)	1.800
D – Participação de Administradores (despesa)	1.620
D – Participação de Partes Beneficiárias (despesa)	1.458
C – Participação de Debenturistas a Pagar (passivo)	2.000
C – Participação de Empregados a Pagar (passivo)	1.800
C – Participação de Administradores a Pagar (passivo)	1.620
C – Participação de Partes Beneficiárias a Pagar (passivo)	1.458

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: (Agente Tributário Estadual – MS/ Esaf) O Contador da Empresa Comércio Com S/A já havia contabilizado as operações do encerramento do exercício de 2000, inclusive a provisão para pagamento do imposto de renda, quando se apercebeu que não havia calculado as participações estatutárias de empregados e de diretores, previstas nos Estatutos à alíquota de 10%, para cada tipo.

A provisão para o imposto de renda fora calculada à alíquota de 25% do lucro real, tendo o lucro líquido do exercício, no valor de R\$ 27.000,00, sido creditado na conta Lucros (ou Prejuízos) Acumulados.

Após sanar a falha anterior, contabilizando as participações estatutárias corretamente e recalculando o imposto, a provisão para o imposto de renda deverá ir a balanço com o novo valor de:

- a) R\$ 6.075,00;
- b) R\$ 7.650,00;
- c) R\$ 7.717,50;
- d) R\$ 8.325,00;
- e) R\$ 8.730,00.

(SOLUÇÃO)

De acordo com o art. 189 da Lei nº 6.404/1976, a base de cálculo das participações sobre o lucro é igual ao REXAIR (Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda) menos o Imposto de Renda menos os Prejuízos Acumulados. Assim, em vista dos dados do problema, os 27.000 já seriam a base de cálculo das participações de empregados, ou seja, estas seriam de 10% de 27.000, isto é, 2.700.

27.000 corresponderiam a 75% do REXAIR, isto é, $\text{REXAIR} = 27.000 \div 0,75 = 36.000$.

(Neste caso, estamos supondo que o REXAIR coincide com o Lucro Real, isto é, não há adições, exclusões ou compensações para o ajuste do REXAIR. Esta omissão de informação no enunciado da questão é uma falha, podendo até levar à anulação da questão)

Pela atual legislação do Imposto de Renda, somente as participações de debenturistas e empregados são dedutíveis para o cálculo do IR. Quando a Lei nº 6.404/1976 foi elaborada, tais participações não eram dedutíveis. Desta forma, quando as referidas participações passaram a ser dedutíveis, surgiu um problema matemático para o cálculo do IR: Como se pode deduzir da base de cálculo do IR (Lucro Real) as participações sobre o lucro se as mesmas são calculadas após o IR? Este problema tem sido resolvido atualmente efetuando-se os seguintes passos:

1ª Calculamos um Lucro Real preliminar, isto é, sem deduzir as participações;

2ª determinamos um Imposto de Renda preliminar, aplicando a alíquota deste sobre o Lucro Real preliminar;

3ª calculamos as participações sobre o lucro, conforme o art. 190 da Lei nº 6.404/1976;

4ª subtraímos as participações de debenturistas e empregados do Lucro Real preliminar e assim temos o Lucro Real definitivo;

5ª aplicamos novamente a alíquota do IR, mas agora sobre o Lucro Real definitivo; e

6ª finalmente, determinamos o IR definitivo.

Cabe ressaltar que, para Receita Federal, não há nenhum problema em se calcular o IR sem deduzir as participações. Poder-se-ia muito bem calcular o IR na sequência da Lei nº 6.404/76 (Pagar imposto de renda a mais não é nenhum problema. O que não se pode é pagar imposto de renda a menos!).

A nível de questões de concursos públicos, é mais provável que se calcule o IR da "forma antiga", isto é, na sequência da Lei nº 6.404/1976 (sem deduzir nenhuma participação). Na prática, certamente os empresários vão optar pela "nova forma" de se calcular o IR.

Assim, na questão, o Lucro Real definitivo será a diferença entre o Lucro Real preliminar (36.000) e a participação dos empregados (2.700), dando o valor de 33.300. Como a alíquota do IR é de 25%, seu valor definitivo será de 25% de 33.300, ou seja, 8.325. (Opção d)

10. LUCRO LÍQUIDO (LL)

É o último lucro apurado na DRE. Pode ser obtido subtraindo-se do LAIR (Lucro Antes do IR) o IR (despesa como IR) e as Participações Estatutárias sobre o Lucro (PEL). Assim, teremos:

$$LL = LAIR - IR - PEL$$

Nota: Obviamente, nem sempre o resultado do exercício de uma empresa é Lucro Líquido. Poderá ser também Prejuízo Líquido. Nesse caso, não haveria despesa com IR e em participações estatutárias.

Finalmente, no exemplo do item 9, teremos:

$$LL = 26.000 - 4.000 - 6.878 = 15.122$$

11. LUCRO LÍQUIDO POR AÇÃO (LLA)

Basicamente, o LLA será determinado dividindo-se o Lucro Líquido pelo total de ações. Assim, considerando o último exemplo e supondo que o capital social da empresa esteja dividido em 10.000 ações ordinárias, o LLA seria de 1,5122. Porém nem sempre é tão simples o cálculo do LLA. Por essa razão, o cálculo mais detalhado será visto no Capítulo 14.

Exemplo Completo de DRE:

Receita Bruta	87.000
Impostos e Contribuições s/Vendas	(16.000)
Receita Líquida	71.000
Custo das Mercadorias Vendidas	(29.000)
Lucro Bruto	42.000
Despesas Comerciais	(9.000)
Despesas Financeiras Líquidas	(2.000)
Despesas Administrativas	(13.000)
Receita de Equivalência Patrimonial	7.000
Lucro Operacional	25.000
Outras Despesas	(3.000)
CSLL	(2.000)
LAIR	20.000
IR	(4.000)
Participação de Empregados	(1.600)
Participação de Administradores	(1.440)
Lucro Líquido do Exercício	12.960
Lucro Líquido por Ação	3,24

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: Enunciado comum às questões de 1 a 9: Balanço de 30/11/20X8 (valores em R\$) – Cia. Ipanema:

ATIVO		PASSIVO	
Circulante		Circulante	
Caixa	4.000	Salários a Pagar	800
BCM	3.600	ICMS a Recolher	1.920
Clientes	7.200	Provisão p/ IR e CSLL	708
Mercadorias	21.200	Fornecedores	19.972
Não Circulante		Não Circulante	
Investimentos		Investimentos	
Imóveis (alugados)	8.000	Receitas Diferidas	200
Terreno	1.920		
Imobilizado		Patrimônio Líquido	
Veículos	6.400	Capital Social	8.708
Depreciação Acumulada	(480)	Reserva Legal 570	
		Lucro (jan. a nov., 20X8)	18.962
TOTAL	51.840	TOTAL	51.840

No mês de dezembro de 20X8, a empresa efetuou as seguintes operações:

- Vendeu metade do estoque por R\$ 20.000,00 com ICMS de 12% (desconsidere a incidência de outros tributos), sendo metade do recebimento à vista e metade a prazo de 90 dias.
- Pagou R\$ 1.920,00 de ICMS.
- Apropriou e pagou R\$ 1.160,00 de despesas gerais (água, luz, telefone e material de escritório).
- Pagou os salários de novembro de 20X8 no valor de R\$ 800,00 e apropriou os salários de dezembro de 20X8 no valor de R\$ 1.000,00, os quais serão pagos em janeiro de 20X9 (desconsidere a existência de férias, 13º salário, encargos sociais e IRRF).
- Apropriou as receitas diferidas no valor de R\$ 200,00, as quais representavam os aluguéis de dezembro de 20X8 recebidos antecipadamente em novembro de 20X8.
- Recebeu antecipadamente o aluguel de janeiro de 20X9 no valor de R\$ 250,00.
- Vendeu seu único terreno à vista por R\$ 2.020,00.
- Aumentou seu Capital, mediante a emissão de 2.000 novas ações ordinárias de valor nominal R\$ 2,00 cada, sendo o valor de emissão R\$ 2,40 por ação, tudo em dinheiro depositado no banco.
- Adquiriu mercadorias no total de R\$ 15.000,00 com ICMS de 12%, sendo 40% do pagamento à vista e o restante a prazo de 90 dias.
- Pagou R\$ 8.300,00 a seus fornecedores.
- Recebeu R\$ 5.100,00 de seus clientes.
- Contabilizou a depreciação de seus veículos referente ao mês de dezembro de 20X8, sendo o tempo de vida útil desses bens de 5 anos e valor residual de R\$ 1.000,00.

Informações Adicionais:

- I. O exercício social da Cia. Ipanema coincide com o ano-calendário.
- II. A empresa é tributada pelo IR e CSLL com base no lucro real trimestral. O lucro contábil antes do IR e CSLL referente aos meses de outubro e novembro, o qual coincidiu com o lucro tributável, foi de R\$ 2.950,00, sendo que o IR e CSLL do 4º trimestre de 20X8 serão pagos em janeiro de 20X9. Também, para efeitos de apuração do resultado mensal, em obediência ao princípio da competência e da prudência, a empresa provisionou o IR e a CSLL referentes aos meses de outubro e novembro, apesar da contabilização do valor a pagar desses tributos com relação ao 4º trimestre ser feita somente ao fim de dezembro de 20X8.
- III. 5% do lucro líquido do exercício de 20X8 serão destinados à reserva legal e o restante distribuído como dividendos, os quais serão pagos no final de fevereiro de 20X9. O lucro antes do IR e CSLL referente aos três primeiros trimestres de 20X8 foi de R\$ 22.000,00, coincidindo esse com lucro tributável pelo IR e CSLL.
- IV. As alíquotas do IR e CSLL são, respectivamente, 15% e 9%.
- V. Não há participações estatutárias sobre o lucro.

1. O lucro bruto de dezembro de 20X8 foi de:

- a) R\$ 8.000,00;
- b) R\$ 7.000,00;
- c) R\$ 6.000,00;
- d) R\$ 4.000,00;
- e) R\$ 3.000,00.

(SOLUÇÃO)

Vendas	20.000	
(-) ICMS (12%).....	(2.400)	
(-) CMV (21.200/2).....	(10.600)	
(=) Lucro bruto (dezembro).....	7.000	(Opção b)

2. O lucro operacional de dezembro de 20X8 foi de:

- a) R\$ 5.040,00;
- b) R\$ 4.840,00;
- c) R\$ 5.090,00;
- d) R\$ 4.950,00;
- e) R\$ 4.750,00.

(SOLUÇÃO)

Lucro Bruto (dez.)	7.000	
(-) Despesas gerais	(1.160)	
(-) Salários	(1.000)	
(-) Depreciação [20%(6.400 - 1.000/12)].....	(90)	
(+) Receitas de alugueis	200	
(=) Lucro operacional (dez.)	4.950	(Opção d)

3. O lucro líquido de janeiro a novembro de 20X8 foi de:

- a) R\$ 18.962,00;
- b) R\$ 24.950,00;
- c) R\$ 16.720,00;
- d) R\$ 19.670,00;
- e) R\$ 22.000,00.

(SOLUÇÃO)

Lucro antes do IR e CSLL (jan. a set.).....	22.000	
(+) Lucro antes do IR e CSLL (out. e nov.).....	2.950	
(=) Lucro antes do IR e CSLL (jan. a nov.).....	24.950	
(-) IR e CSLL (15% + 9% de 24.950).....	(5.988)	
(=) Lucro líquido (jan. a nov.).....	18.962	(Opção a)

4. O lucro antes do IR e CSLL do quarto trimestre de 20X8 foi de:

- a) R\$ 8.100,00;
- b) R\$ 5.050,00;
- c) R\$ 4.950,00;
- d) R\$ 7.900,00;
- e) R\$ 8.000,00.

(SOLUÇÃO)

Lucro antes do IR e CSLL (out. e nov.).....	2.950	
(+) Lucro operacional (dez.).....	4.950	
(+) Lucro na venda de terreno (2.020 - 1.920).....	100	
(=) Lucro antes do IR e CSLL (4º trimestre).....	8.000	(Opção e)

5. O lucro líquido do exercício social de 20X8 foi de:

- a) R\$ 30.000,00;
- b) R\$ 25.600,00;
- c) R\$ 22.800,00;
- d) R\$ 22.000,00;
- e) R\$ 20.750,00.

(SOLUÇÃO)

Lucro antes do IR e CSLL (1º ao 3º trim.).....	22.000	
(+) Lucro antes do IR e CSLL (4º trim.).....	8.000	
(=) Lucro antes do IR e CSLL (20X8).....	30.000	
(-) IR e CSLL (24% de 30.000).....	(7.200)	
(=) Lucro líquido (20X8).....	22.800	(Opção c)

6. O ativo circulante no balanço de 31/12/20X8 foi de:

- a) R\$ 47.490,00;
- b) R\$ 46.490,00;
- c) R\$ 45.490,00;
- d) R\$ 44.490,00;
- e) R\$ 43.490,00.

(SOLUÇÃO)

Caixa

Saldo (01/12/20X8)	4.000
(+) Venda de metade do estoque por 20.000 (recebido metade)	10.000
(-) Pagamento de ICMS	(1.920)
(-) Pagamento de despesas	(1.160)
(-) Pagamento de salários	(800)
(+) Recebimento de aluguéis	250
(+) Venda de terreno	2.020
(+) Emissão de 2.000 ações a 2,40	4.800
(-) Aquisição de mercadorias no valor de 15.000 (pagamento de 40%)	(6.000)
(-) Pagamento de fornecedores	(8.300)
<u>(+) Recebimento de clientes</u>	<u>5.100</u>
Saldo (31/12/20X8)	7.990

BCM **3.600**

Clientes

Saldo (01/12/20X8)	7.200
(+) Venda de metade do estoque por 20.000 (metade a prazo)	10.000
<u>(-) Recebimento de clientes</u>	<u>(5.100)</u>
Saldo (31/12/20X8)	12.100

Mercadorias

Saldo (01/12/20X8)	21.200
(-) Saída de metade do estoque (21.200 ÷ 2)	(10.600)
<u>(+) Aquisição de mercadorias no valor de 15.000 – ICMS de 12%</u>	<u>13.200</u>
Saldo (31/12/20X8)	23.800

Total do Ativo Circulante (31/12/20X8) **47.490**

(Opção a)

7. O ativo não circulante no balanço de 31/12/20X8 foi de:

- a) R\$ 13.920,00;
- b) R\$ 15.750,00;
- c) R\$ 14.750,00;
- d) R\$ 13.830,00;
- e) R\$ 12.830,00.

(SOLUÇÃO)

Imóveis (alugados a terceiros)	8.000
Terrenos (foi vendido)	0
Veículos	6.400
<u>Depreciação Acumulada (480 + 90)</u>	<u>(570)</u>
Total do Ativo Não Circulante (31/12/20X8)	13.830
	(Opção d)

8. O passivo circulante no balanço de 31/12/20X8 foi de:

- a) R\$ 24.192,00;
- b) R\$ 46.560,00;
- c) R\$ 43.932,00;
- d) R\$ 45.012,00;
- e) R\$ 45.852,00.

(SOLUÇÃO)

Salários a Pagar (800 – 800 + 1.000)	1.000
ICMS a Recolher [1.920 – 1920 + 12% (20.000 – 15.000)]	600
Provisão p/ IR e CSLL (foi transferido p/ IR e CSLL a Pagar*)	0
IR e CSLL a Pagar (4º trimestre = 24% de 8.000)	1.920
Fornecedores (19.972 + 60% de 15.000 – 8.300)	20.672
<u>Dividendos a Pagar (95% do Lucro Líquido de 20X8)</u>	<u>21.660</u>
Total do Passivo Circulante (31/12/20X8)	45.852
	(Opção e)

9. O passivo não circulante no balanço de 31/12/20X8 foi de:

- a) zero;
- b) R\$ 200,00;
- c) R\$ 250,00;
- d) R\$ 450,00;
- e) R\$ 50,00.

(SOLUÇÃO)

De acordo com o art. 180 da Lei nº 6.404/76, as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179.

Dessa forma, como não há na Cia. Ipanema obrigações vencíveis após 20X9, o valor do passivo não circulante seria, em princípio, zero. No entanto, com base no art. 299-B da referida lei, as receitas diferidas integrarão o passivo não circulante, a partir das alterações impostas pela Lei nº 11.941 sobre a Lei nº 6.404.

Assim, concluímos que o saldo da conta Aluguéis Recebidos Antecipadamente (ou Aluguéis Ativos a Vencer) no valor de R\$ 250,00 será o único valor que integrará o passivo não circulante da Cia. Ipanema no balanço de 31/12/20X8. **(Opção c)**

10. O patrimônio líquido no balanço de 31/12/20X8 foi de:

- a) R\$ 14.078,00;
- b) R\$ 10.418,00;
- c) R\$ 9.278,00;
- d) R\$ 15.218,00;
- e) R\$ 11.050,00.

(SOLUÇÃO)

Capital Social (8.708 + 2.000 ações × 2,00)	12.708
Reservas de Capital (ágio na emissão de ações 2.000 × 0,40)	800
Reserva Legal (570 + 5% do lucro líquido de 20X8).....	1.710
Total do PL (31/12/20X8)	15.218

(Opção d)

Comentário Extra: Podemos também achar o valor do patrimônio líquido pela equação básica:
 $PL = A - P$, assim:

$$\begin{aligned} \text{Ativo } (47.490 + 13.830) & \dots\dots\dots 61.320 \\ \text{Passivo Exigível } (PC + PNC = 45.852 + 250) & \dots\dots\dots 46.102 \\ PL = 61.320 - 46.102 & = 15.218 \end{aligned}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (Auditor-Fiscal da Receita Federal/Esaf) A empresa Pedras & Pedrarias S/A demonstrou no exercício de 2001 os valores como seguem:

Lucro Bruto	R\$ 90.000,00
Lucro Operacional	R\$ 70.000,00
Receitas Operacionais	R\$ 7.500,00
Despesas Operacionais	R\$ 27.500,00
Participação de Administradores	R\$ 2.500,00
Participação de Debenturistas	R\$ 3.500,00
Participação de Empregados	R\$ 3.000,00

A tributação do lucro dessa empresa deverá ocorrer à alíquota de 30% para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conjuntamente.

Assim, se forem calculados corretamente o IR e a CSLL, certamente o valor destinado, no exercício, à constituição da reserva legal deverá ser de:

- R\$ 2.000,00;
- R\$ 2.070,00;
- R\$ 2.090,00;
- R\$ 2.097,50;
- R\$ 2.135,00.

(SOLUÇÃO)

No enunciado foi mencionado “se forem calculados corretamente o IR e a CSLL”. Desta forma, presumimos que devemos nos basear na legislação tributária atual, onde as participações de debenturistas e empregados são dedutíveis do lucro real base desses tributos. Assim:

Lucro Operacional	R\$ 70.000,00
(-) Participação de Debenturistas	(R\$ 3.500,00)
(-) Participação de Empregados	(R\$ 3.000,00)
(=) Lucro Real	R\$ 63.500,00
(X) Alíquota conjunta IR e CSLL	30%
(=) IR e CSLL	R\$ 19.050,00

Nota: Na apuração do lucro operacional sempre são consideradas todas as receitas e despesas operacionais. Daí, na determinação dos R\$ 70.000,00 já foram computadas as receitas operacionais de R\$ 7.500,00 e as despesas operacionais de R\$ 27.500,00.

Na DRE, teremos então:

Lucro Operacional	R\$ 70.000,00
(-) IR e CSLL	(R\$ 19.050,00)
(-) Participação de Debenturistas	(R\$ 3.500,00)
(-) Participação de Empregados	(R\$ 3.000,00)
(-) Participação de Administradores	(R\$ 2.500,00)
(=) Lucro Líquido	R\$ 41.950,00

Reserva Legal = 5% de R\$ 41.950,00 = R\$ 2.097,50 (**Opção d**)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: (Analista de Finanças e Controle/STN/Esaf) A empresa Nove Adm S/A, ao encerrar o exercício social, apurou o Lucro Líquido antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no valor de R\$ 20.000,00. Em seguida, calculou: a Provisão de 30% para o Imposto de Renda, encontrando R\$ 6.000,00; e a participação de empregados no lucro, encontrando R\$ 1.200,00. Calculou, ainda, sobre a base correta, a participação de Administradores e a Contribuição Social sobre o Lucro, ambas à taxa de 10%.

Feitos estes cálculos, segundo a Lei nº 6.404/1976, o lucro líquido do exercício a ser indicado na linha final da Demonstração do Resultado do Exercício será de:

- a) R\$ 9.720,00;
- b) R\$ 10.240,00;
- c) R\$ 10.260,00;
- d) R\$ 10.320,00;
- e) R\$ 10.368,00.

(SOLUÇÃO)

Visto que o enunciado da questão menciona “segundo a Lei nº 6.404/1976” no lucro real base do IR e CSLL não será deduzida a participação de empregados, pois por essa lei todas as participações são determinadas após o cálculo desses tributos.

LAIRCSLL	R\$ 20.000,00
(-) CSLL (10%)	(R\$ 2.000,00)
(-) IR (30%)	(R\$ 6.000,00)
(=) Base das Participações	R\$ 12.000,00
(-) Participação de Empregados	(R\$ 1.200,00)
(-) Participação de Administradores [10% de R\$ 10.800,00]	(R\$ 1.080,00)
(=) Lucro Líquido	R\$ 9.720,00

(Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: As contas abaixo representam um grupo de receitas e despesas e, embora distribuídas, aqui, aleatoriamente, compõem a demonstração do resultado do exercício da empresa Servebem S/A.

Impostos e Taxas	250,00
Receitas de Serviços Prestados	100.000,00
Propaganda e Publicidade	900,00
Despesas Não Operacionais	1.250,00
Contribuição Social	10%
Depreciação	350,00
Serviços Cancelados	10.000,00
PIS/PASEP	1%
Despesas Bancárias	400,00
Custos dos Serviços Prestados	65.200,00
Descontos Incondicionais Concedidos	10.000,00
Descontos Condicionais Concedidos	1.000,00
Comissões Pagas sobre Serviços Líquidos	2.000,00
Juros Pagos	250,00
Cofins	2%
Salários e Encargos	1.500,00
Água e Energia	100,00
Imposto de Renda	15%
Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza	3%

Ordenando-se as contas, adequadamente, em conformidade com a Lei nº 6.404/1976, e apurando-se o resultado líquido do exercício, qual o Lucro Líquido?

(SOLUÇÃO)

<i>Receitas de Serviços</i>	<i>100.000,00</i>
(-) <i>Serviços Cancelados</i>	<i>(10.000,00)</i>
(-) <i>Descontos Incondicionais Concedidos</i>	<i>(10.000,00)</i>
(-) <i>ISS, PIS, Cofins [(3% + 1% + 2%) de 80.000]</i>	<i>(4.800,00)</i>
(=) Receita Líquida	75.200,00
(-) <i>CSP</i>	<i>(65.200,00)</i>
(=) Lucro Bruto	10.000,00
(-) <i>Despesas Operacionais</i>	
<i>Impostos e Taxas</i>	<i>(250,00)</i>
<i>Propaganda e Publicidade</i>	<i>(900,00)</i>
<i>Depreciação</i>	<i>(350,00)</i>
<i>Despesas Bancárias</i>	<i>(400,00)</i>

<i>Descontos Condicionais Concedidos</i>	<i>(1.000,00)</i>
<i>Comissões Pagas sobre Serviços Líquidos</i>	<i>(2.000,00)</i>
<i>Juros Pagos</i>	<i>(250,00)</i>
<i>Salários e Encargos</i>	<i>(1.500,00)</i>
<i>Água e Energia</i>	<i>(100,00)</i>
(=) Lucro Operacional	3.250,00
<i>(-) Despesas Não Operacionais</i>	<i>(1.250,00)</i>
(=) Lucro antes do IR e CSLL	2.000,00
<i>(-) IR e CSLL (10% + 15%)</i>	<i>(500,00)</i>
(=) Lucro Líquido	1.500,00

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: Considerando os dados a seguir (valores em R\$), os quais foram obtidos dos registros contábeis da Cia. Safira e se referem ao exercício social de 2006, elabore a DRE completa (até lucro líquido), considerando a legislação societária (Lei nº 6.404/1976) e a legislação fiscal atual:

Receita Bruta	200.000,00
(-) ICMS, PIS, Cofins	(54.500,00)
(=) Receita Líquida	145.500,00
(-) CMV	(62.000,00)
(=) Lucro Bruto	83.500,00
(-) Despesas operacionais	(43.500,00)
(+) Receita de Equivalência Patrimonial	10.000,00
(=) Lucro Operacional	50.000,00
(+) Resultado Não Operacional	20.000,00
(=) Lucro antes da IR e CSLL (LAIRCSSL)	70.000,00

Informações adicionais:

- A Cia. Safira é tributada pelo Lucro Real anual;
- A referida empresa paga participações sobre os seus lucros a debenturistas (10%), empregados (10%) e administrados (10%);
- Na composição das despesas operacionais foram computadas multas de trânsito no valor R\$ 2.000,00 e despesa com provisão para devedores duvidosos no valor de R\$ 3.000,00;
- A alíquota do IR é de 15% e da CSLL é de 9%;
- Não há base de cálculo negativa de anos anteriores (compensações) do IR e da CSLL;
- Há Prejuízos Acumulados no balanço do exercício social encerrado em 31/12/2005 no valor de R\$ 14.580,00

(SOLUÇÃO)

Com relação às participações estatutárias de debenturistas, empregados, administradores e partes beneficiárias sobre o lucro da companhia, o art. 189 da Lei nº 6.404/1976 definiu a base de cálculo como Lucro antes do IR (LAIR) – IR – Prejuízos Acumulados. Na época da criação dessa lei não havia

a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). Posteriormente, a Lei nº 7.689/1989 criou esse tributo, passando o mesmo a integrar a estrutura da DRE, antes de se chegar ao LAIR. Assim, a base de cálculo das referidas participações também pode ser apresentada da seguinte forma: Lucro antes do IR e CSLL (LAIRCSLL) – IR e CSLL – Prejuízos Acumulados. No entanto, a fórmula original ainda pode ser usada, pois $LAIR = LAIRCSLL - CSLL$. No entanto, para a conciliação da lei societária (Lei nº 6.404/1976) com a legislação tributária atual existe um problema: A legislação tributária determina que as participações de debenturistas e empregados são dedutíveis do lucro real tributável pelo IR e pela CSLL. Assim, como podemos deduzir da base de cálculo desses tributos essas participações, se para o cálculo das mesmas já devemos ter os valores desses tributos determinados? Essa contradição tem sido resolvida calculando-se o IR e a CSLL duas vezes cada um. Na primeira vez calculamos seus valores apenas para que possamos determinar a base de cálculo das referidas participações, ignorando assim a dedutibilidade das mesmas, ressaltando que esses valores não serão aqueles postos na DRE, pois apenas servem para acharmos a base de cálculo das participações de debenturistas, empregados, administradores e partes beneficiárias. Em seguida, recalculamos os valores desses tributos pela segunda e última vez, deduzindo do lucro real tributável apenas as participações de debenturistas e empregados, visto que as participações de administradores e partes beneficiárias são indedutíveis. Ressaltamos que o lucro real do IR não é necessariamente o mesmo da CSLL, visto que nem todas as adições e exclusões são comuns. Porém, quando na prática há coincidência, é muito comum a utilização de alíquotas conjuntas, ou seja, no lugar de calcularmos o IR de 15% sobre o lucro real e a CSLL de 9% sobre esse mesmo lucro, calculamos esses tributos de uma só vez, utilizando a alíquota conjunta de 24%, e na DRE apresentamos os dois conjuntamente na mesma linha. No entanto, no caso do IR, ultrapassados determinados limites, pode ainda haver quota adicional de 10%, tornando assim inviável o cálculo e a apresentação conjunta desses tributos, visto que não existe esse adicional para a CSLL. Por fim, esses valores encontrados na segunda vez para o IR e a CSLL serão os definitivos, ou seja, serão aqueles indicados na DRE.

Assim, daremos os seguintes passos para a solução desse exercício:

[1º PASSO] – Cálculo da CSLL não definitiva ignorando a dedutibilidade das participações de debenturistas e empregados:

LAIRCSLL	70.000,00
(+) Adições	
Despesa c/ Provisão p/ Devedores Duvidosos	3.000,00
(-) Exclusões	
Receita de Equivalência Patrimonial	(10.000,00)
(=) LUCRO REAL (não definitivo)	63.000,00
(X) Alíquota da CSLL	9%
(=) CSLL	5.670,00

Nota: Com o cálculo acima, o LAIR, o qual não será o definitivo (não é o LAIR que irá para a DRE), será de R\$ 70.000,00 menos R\$ 5.670,00, ou seja, R\$ 64.330,00. Esse lucro será o utilizado na determinação da base de cálculo das participações, conforme o artigo 189 da Lei nº 6.404/1976, ou seja, LAIR – IR – Prejuízos Acumulados.

[2º PASSO] – Cálculo do IR não definitivo ignorando a dedutibilidade das participações de debenturistas e empregados:

LAIR	64.330,00
(+) Adições	
CSLL	5.670,00
Despesa c/ Provisão p/ Devedores Duvidosos	3.000,00
Multas de Trânsito	2.000,00
(-) Exclusões	
Receita de Equivalência Patrimonial	(10.000,00)
(=) LUCRO REAL (não definitivo)	65.000,00
(X) Alíquota do IR	15%
(=) IR	9.750,00

Nota: Observemos que o lucro real (não definitivo) do IR não é o mesmo da CSLL, pois as multas de trânsito são dedutíveis para o cálculo desse tributo, mas não são no cálculo daquele.

[3º PASSO] – Cálculo das participações estatutárias sobre o lucro:

LAIR	64.330,00
(-) IR	(9.750,00)
(-) Prejuízos Acumulados	(14.580,00)
(=) Base de Cálculo das Participações sobre o Lucro	40.000,00

Participação de Debenturistas (10% de 40.000,00)	= 4.000,00
Participação de Empregados (10% de 36.000,00)	= 3.600,00
Participação de Administradores (10% de 32.400)	= 3.240,00

[4º PASSO] – Cálculo da CSLL (definitiva), mediante o cálculo do lucro real (definitivo) que servirá de base para esse tributo:

LAIRCSLL	70.000,00
(-) Participação de Debenturistas	(4.000,00)
(-) Participação de Empregados	(3.600,00)
(-) Participação de Administradores	(3.240,00)
(+) Adições	
Participação de Administradores	3.240,00
Despesa c/ Provisão p/ Devedores Duvidosos	3.000,00

(-) Exclusões	
Receita de Equivalência Patrimonial	(10.000,00)
(=) Lucro Real (Base da 2ª CSLL)	55.400,00
(X) Alíquota da CSLL	9%
(=) CSSL (definitiva)	4.986,00

[5º PASSO] — Determinação do 2º lucro real, isto é, lucro real definitivo para o cálculo do 2º IR (IR definitivo), deduzindo as participações de debenturistas e empregados:

LAIRCSLL	70.000,00
(-) CSLL	(4.986,00)
(-) Participação de Debenturistas	(4.000,00)
(-) Participação de Empregados	(3.600,00)
(-) Participação de Administradores	(3.240,00)
(=) Lucro antes do IR e após as Participações	54.174,00
(+) Adições	
CSLL	4.986,00
Participação de Administradores	3.240,00
Despesa c/ Provisão p/ Devedores Duvidosos	3.000,00
Multas de Trânsito	2.000,00
(-) Exclusões	
Receita de Equivalência Patrimonial	(10.000,00)
(=) Lucro Real (base do 2º IR)	57.400,00
(X) Alíquota do IR	15%
(=) IR (definitivo)	8.610,00

Nota: Observemos que nos cálculos anteriores, ao determinarmos o lucro antes do IR e após participações, subtraímos a CSLL e a participação de administradores e, em seguida, somamos de volta esses itens como adições do lucro real. Esse procedimento é apenas para cumprir mera formalidade legal, pois pela legislação tributária esses itens são adições no cálculo do lucro real base do IR. Na prática, poderíamos não ter subtraído os referidos itens no cálculo do lucro antes do IR e após as participações, e dessa forma não entrariam como adições no cálculo do lucro real. Daria o mesmo resultado final.

Finalmente, podemos elaborar a DRE completa, a qual concilia a legislação tributária com a legislação societária, determinando assim o lucro líquido do exercício:

<i>Receita Bruta</i>	<i>200.000,00</i>
(-) ICMS, PIS, Cofins	<i>(54.500,00)</i>
(=) <i>Receita Líquida</i>	<i>145.500,00</i>
(-) CMV	<i>(62.000,00)</i>
(=) Lucro Bruto	<i>83.500,00</i>
(-) Despesas Operacionais	<i>(43.500,00)</i>
(+) Receita de Equivalência Patrimonial	<i>10.000,00</i>
(=) Lucro Operacional	<i>50.000,00</i>
(+) Resultado Não operacional	<i>20.000,00</i>
(-) CSLL	<i>(4.986,00)</i>
(=) LAIR	<i>65.014,00</i>
(-) IR	<i>(8.610,00)</i>
(-) Participação de Debenturistas	<i>(4.000,00)</i>
(-) Participação de Empregados	<i>(3.600,00)</i>
(-) Participação de Administradores	<i>(3.240,00)</i>
(=) Lucro Líquido	<i>45.564,00</i>

COMENTÁRIO EXTRA: Nesse exercício, nos aproximamos bastante da realidade de apuração do IR e da CSLL das empresas brasileiras, mas ainda não chegamos totalmente, pois atualmente o IR e a CSLL para as empresas tributadas pelo lucro real é trimestral e nesse exercício calculamos esses tributos com base anual. No entanto, alternativamente à opção de apuração trimestral para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, há também a opção pelo pagamento mensal do IR e da CSLL por estimativa e determinação do lucro real anual apenas em 31 de dezembro do ano-calendário. Nesse caso, a diferença entre o IR e a CSLL devidos com base no lucro real anual e o somatório das importâncias pagas mensalmente por estimativa será, se **positiva** (pagou menos do que devia), paga em quota única até o último dia do mês de março do ano seguinte, acrescido de juros equivalentes à soma da taxa Selic a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento; se **negativa** (pagou mais do que devia), compensada com o IR e a CSLL devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário seguinte, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago a maior; esse saldo será acrescido de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente a partir do mês seguinte ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação, mais um por cento relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. Pelo ADN (Ato Declaratório Normativo) nº 3, de 7 de janeiro de 2000, editado pela SRF, essa compensação ou restituição podem ser efetuadas a partir de janeiro do ano-calendário seguinte ao do período de apuração.

Assim, com relação ainda a Cia. Safira, suponhamos que essa empresa ao longo do exercício social de 2006 tenha pago mensalmente por estimativa o total de R\$ 5.300,00 de CSLL e R\$ 7.800,00 de IR. Dessa forma, no caso da CSLL teria pago R\$ 5.300,00 – R\$ 4.986,00 = R\$ 314,00 a mais

do que devia pelo lucro real apurado em 31/12/2006. No caso do IR, teria pago R\$ 8.610,00 – R\$ 7.800,00 = R\$ 810,00 a menos do que devia pelo lucro real apurado em 31/12/2006. Nesse caso, no exercício social de 2006, teriam ocorrido 11 pagamentos do IR e da CSLL, ou seja, o IR e a CSLL de janeiro teriam sido pagos em fevereiro, o IR e a CSLL de fevereiro teriam sido pagos em março, até chegar a dezembro, onde a empresa teria pago o IR e a CSLL de novembro. Dessa forma, no exercício social de 2006 seriam feitos 11 lançamentos, a partir de janeiro até novembro, de apropriação da despesa com CSLL, debitando-se esta conta e creditando-se a conta CSLL a Pagar num total de R\$ 5.300,00, e 11 lançamentos de pagamento da CSLL, a partir de fevereiro até dezembro, debitando-se a conta CSLL a Pagar e creditando-se Caixa ou Bancos num total de R\$ 5.300,00. Em dezembro de 2006 a empresa faria o seguinte lançamento de ajuste:

D – CSLL a Compensar (ativo circulante)	314,00
C – CSLL	314,00

Com esse lançamento, o saldo de CSLL (despesa) cairia para o valor indicado na DRE de 31/12/2006 (R\$ 4.986,00) e apareceria no ativo circulante um direito de compensação para o próximo ano no valor de R\$ 314,00.

De forma análoga à CSLL, a conta IR (despesa) teria sido debitada 11 vezes ao longo de 2006 num total de R\$ 7.800,00. Em dezembro de 2006 a empresa faria o seguinte lançamento de ajuste:

D – IR	810,00
C – IR a Pagar	810,00

Com esse lançamento, o saldo de IR (despesa) subiria para o valor indicado na DRE de 31/12/2006 (R\$ 8.610,00) e apareceria no passivo circulante uma obrigação de pagar esse tributo para o próximo ano no valor de R\$ 810,00.

Finalmente, concluímos que a DRE já apresentada acima NÃO SOFRERIA NENHUMA ALTERAÇÃO, ou seja, seria apresentada da mesma forma como se a empresa ao longo de 2006 não tivesse pago nenhum dos dois referidos tributos por estimativas mensais. Este fato justifica-se pelo princípio contábil da competência, onde a despesa com esses tributos é função do fato gerador e não do pagamento.

Observações:

1) A base de cálculo do IR por estimativa corresponde ao resultado da multiplicação de percentuais determinados pela legislação tributária sobre a receita bruta mensal da pessoa jurídica, sendo esta receita o produto da venda de bens ou serviços prestados, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos. Esses percentuais incidentes sobre a referida receita variam de acordo com a atividade exercida pela pessoa jurídica, sendo os mais comuns o de 8% para vendas de mercadorias e o de 32% para prestação de serviços. Ao resultado da referida multiplicação, devem ser adicionados para se obter a base de cálculo do imposto por

estimativa a receita de locação de imóvel, ou de outros bens do Ativo Imobilizado, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica; os juros ativos; os descontos financeiros obtidos; os ganhos de capital na alienação de bens do Ativo Imobilizado; os outros valores definidos pela legislação tributária. No caso dos rendimentos financeiros de títulos de renda fixa e os ganhos líquidos de mercado de renda variável, apesar de integrarem o lucro real, não integram o lucro por estimativa. No caso da CSLL, em regra, a apuração do lucro estimado para esse tributo é análoga à do lucro presumido para o IR. Porém, os lucros presumidos para esses tributos não são os mesmos, visto que há diferenças com relação aos percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta. Os percentuais a serem aplicados sobre a mesma receita bruta utilizada para o cálculo do IR são para a CSLL de 12% (venda de mercadorias ou produtos) ou 32% (prestação de serviços).

Exemplo de apuração do IR e CSLL do mês de março numa empresa comercial com base em lucro estimado, onde foram apuradas receita de vendas de mercadorias no total de R\$ 200.000,00; juros ativos de R\$ 3.000,00 e ganhos de capital de venda de bens do ativo imobilizado de R\$ 27.000,00:

CÁLCULO DO IR:

Receita de revenda de mercadorias	R\$ 200.000,00
<u>(X) Percentual de estimativa do lucro (p/ IR)</u>	<u>8%</u>
(=) Lucro estimado da receita de vendas	R\$ 16.000,00
(+) Juros Ativos	R\$ 3.000,00
<u>(+) Ganhos de Capital</u>	<u>R\$ 27.000,00</u>
(=) Lucro estimado (base do IR)	R\$ 46.000,00
<u>(X) Alíquota do IR</u>	<u>15%</u>
(+) Adicional [10% de (R\$ 46.000,00 – R\$ 20.000,00)]	R\$ 2.600,00
(=) IR a Pagar	R\$ 9.500,00

CÁLCULO DA CSLL

Receita de revenda de mercadorias	R\$ 200.000,00
<u>(X) Percentual de estimativa do lucro (p/ CSLL)</u>	<u>12%</u>
(=) Lucro estimado da receita de vendas	R\$ 24.000,00
(+) Juros Ativos	R\$ 3.000,00
<u>(+) Ganhos de Capital</u>	<u>R\$ 27.000,00</u>
(=) Lucro estimado (base da CSLL)	R\$ 54.000,00
<u>(X) Alíquota da CSLL</u>	<u>9%</u>
(=) CSLL a Pagar	R\$ 4.860,00

Nota: O IR e a CSLL deverão ser pagos até o último dia útil do mês seguinte, no caso do exemplo, até o último dia útil de abril. Cabe lembrar que o IR é calculado à base de 15% do lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado mais o adicional de 10% sobre o excesso dos referidos lucros sobre R\$ 20.000,00 multiplicados pelo número de meses que compreende o período de declaração. Dessa forma, no caso de estimativa mensal, seria então o excesso do lucro estimado sobre R\$ 20.000,00. Com relação à CSLL, não existe adicional em nenhum caso.

2) A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do IR mensal por estimativa, caso demonstre que os valores já pagos, correspondentes aos meses anteriores, excedem o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. Isso pode ser provado pela elaboração de balanços ou balancetes levantados para tal fim.

3) Lucro Presumido e Lucro Estimado não são sinônimos, visto que o primeiro é uma forma de tributação para as empresas que não estejam obrigadas à apuração do IR e CSLL com base no Lucro Real e o segundo é uma condição para as empresas tributadas com base no Lucro Real anual. No entanto, a filosofia de cálculo do Lucro Presumido e do Lucro Estimado é a mesma, ou seja, são aplicados na maioria dos casos (exceção: instituições financeiras e semelhantes e as empresas de factoring, entidades essas que estão obrigadas à tributação pelo Lucro Real, razão pela qual só existem os percentuais para o Lucro Estimado, mas não existem para o Lucro Presumido) os mesmos percentuais sobre a receita bruta (com os devidos ajustes), sendo que no primeiro é a receita bruta trimestral e no segundo é a receita bruta mensal. Cabe ressaltar que quando mencionamos no presente capítulo as possíveis formas de tributação (SIMPLES, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado) *não* poderíamos incluir Lucro Estimado como uma 5ª forma de tributação, visto que este não é forma de tributação e sim uma condição para que uma empresa tributada pelo Lucro Real apure esse lucro apenas ao fim do ano-calendário. Outra diferença entre Lucro Presumido e Lucro Estimado é que os rendimentos financeiros de títulos de renda fixa e os ganhos líquidos de mercados de renda variável, não são incluídos na base de cálculo deste (embora integrem o Lucro Real) e no caso de Lucro Presumido integram a base de cálculo, podendo o IRRF sobre esses rendimentos ser compensado com o imposto devido com base nesse lucro.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: Elabore a DRE completa (até lucro líquido) da Cia. Beta, referente ao exercício social encerrado em 31/12/X1, a qual é tributada pelo lucro real trimestral, considerando as seguintes informações (valores em R\$ 1,00):

	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Receita Bruta	90.000	80.000	75.000	78.000
(-) ICMS, PIS, COFINS	(18.000)	(16.000)	(15.000)	(15.600)
(=) Receita Líquida	72.000	64.000	60.000	62.400
(-) CMV	(22.000)	(19.000)	(18.000)	(19.400)
(=) Lucro Bruto	50.000	45.000	42.000	43.000
(-) Despesas				
Operacionais	(17.000)	(24.000)	(27.000)	(40.000)
(+) Receita de				
Equivalência Par.	—	—	—	10.000
(=) Lucro Operacional	33.000	21.000	15.000	13.000

Alíquota do IR	15%
Alíquota da CSLL	9%
Participações estatutárias sobre o lucro:	
Debenturistas	10%
Empregados	10%
Administradores	10%

Informações Adicionais:

- No primeiro trimestre de X1, a empresa alienou um equipamento de seu ativo imobilizado por R\$ 50.000,00, sendo o valor contábil desse bem (já depreciado) de R\$ 27.000,00.
- Na composição do lucro operacional do 2º trimestre, foram computadas multas de trânsito no valor de R\$ 4.000,00.
- Na composição do lucro operacional do 4º trimestre foram computadas despesas com provisão para devedores duvidosos de R\$ 1.000,00.
- Não há base de cálculo negativa (prejuízos fiscais) a compensar de períodos anteriores tanto para o IR quando para a CSLL.
- Há prejuízos acumulados no balanço de 31/12/X0 no valor de R\$ 1.360,00.

(SOLUÇÃO)

Como já comentado na solução do exercício anterior, para conciliarmos a legislação societária com a legislação tributária, é inevitável que calculemos o IR e a CSLL duas vezes. Na primeira vez iremos determinar os valores desses tributos para efeitos de cálculo das participações estatutárias de debenturistas, empregados e administradores, ou seja, esses primeiros resultados encontrados para esses tributos não constarão da DRE de 31/12/X1. Na segunda vez, determinaremos seus valores definitivos, os quais serão aqueles indicados na DRE, deduzindo dos seus respectivos lucros reais do 4º trimestre as participações de debenturistas e empregados. As participações de administradores são indedutíveis. Assim, daremos os seguintes passos:

[1º PASSO] — Cálculo da 1ª CSLL (não definitiva):

LAI/CSLL	R\$ 105.000,00
(+) Adições	
Despesas com PDD	R\$ 1.000,00
(-) Exclusões	
Receita de Equivalência Patrimonial	(R\$ 10.000,00)
(=) Lucro Real (não definitivo)	R\$ 96.000,00
(X) % da CSLL	9%
(=) CSLL (não definitiva)	R\$ 8.640,00

Nota: O LAIRCSLL (Lucro antes do IR e CSLL) foi obtido somando os 4 lucros operacionais indicados (R\$ 33.000,00; R\$ 21.000,00; R\$ 15.000,00 e R\$ 13.000,00) com o resultado não operacional da venda do referido equipamento no 1º trimestre, ou seja, R\$ 23.000,00.

[2º PASSO] – Cálculo do 1º IR (não definitivo):

LAIR	R\$ 96.360,00
(+) Adições	
CSLL	R\$ 8.640,00
Despesas com PDD	R\$ 1.000,00
Multas de Trânsito	R\$ 4.000,00
(-) Exclusões	
Receita de Equivalência Patrimonial	(R\$ 10.000,00)
(=) Lucro Real (não definitivo)	R\$ 100.000,00
(X) Alíquota do IR	15%
(=) IR (não definitivo)	R\$ 15.000,00

Nota: O LAIR foi determinado subtraindo-se a 1ª CSLL (R\$ 8.640,00) do LAIRCSLL (R\$ 105.000,00).

[3º PASSO] – Cálculo das participações estatutárias sobre o lucro:

LAIR	R\$ 96.360,00
(-) IR	(R\$ 15.000,00)
(-) Prejuízos Acumulados	(R\$ 1.360,00)
(=) Base das Participações	R\$ 80.000,00
■ Participação de Debenturistas $[10\% \times R\$ 80.000,00] = R\$ 8.000,00$	
■ Participação de Empregados $[10\% \times R\$ 72.000,00] = R\$ 7.200,00$	
■ Participação de Administradores $[10\% \times R\$ 64.800,00] = R\$ 6.480,00$	

[4º PASSO] – Agora vamos calcular a CSLL, determinando os 4 lucros reais trimestrais que servirão de base para esse tributo:

Lucro Real / CSLL	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Lucro Operacional	33.000,00	21.000,00	15.000,00	13.000,00
Receitas Não Oper.	50.000,00	—	—	—
Despesas Não Oper.	(27.000,00)	—	—	—
Part. Debenturistas	—	—	—	(8.000,00)
Part. Empregados	—	—	—	(7.200,00)
Part. Administradores	—	—	—	(6.480,00)
(+) Adições				
Part. Administradores	—	—	—	6.480,00
Despesa c/ PDD	—	—	—	1.000,00
(-) Exclusões				
Rec. Equiv. Pat.	—	—	—	(10.000,00)
(=) Lucro Real	56.000,00	21.000,00	15.000,00	(11.200,00)
CSLL (9%)	5.040,00	1.890,00	1.350,00	(1.008,00)

Assim, com relação à contabilização trimestral da CSLL, teremos:

Final do 1º Trimestre (contabilização da CSLL):

D – CSLL	5.040,00
C – CSLL a Pagar	5.040,00

Até o último dia útil de abril (pagamento da CSLL do primeiro trimestre):

D – CSLL a Pagar	5.040,00
C – Caixa ou Bancos	5.040,00

Final do 2º Trimestre (contabilização da CSLL):

D – CSLL	1.890,00
C – CSLL a Pagar	1.890,00

Até o último dia útil de julho (pagamento da CSLL do segundo trimestre):

D – CSLL a Pagar	1.890,00
C – Caixa ou Bancos	1.890,00

Final do 3º Trimestre (contabilização da CSLL):

D – CSLL	1.350,00
C – CSLL a Pagar	1.350,00

Até o último dia útil de outubro (pagamento da CSLL do terceiro trimestre):

D – CSLL a Pagar	1.350,00
C – Caixa ou Bancos	1.350,00

Final do 4º Trimestre (contabilização da CSLL sobre prejuízo fiscal):

D – CSLL a Compensar (ativo circulante)	1.008,00
C – CSLL (receita ou redução da despesa)	1.008,00

Com os lançamentos anteriores, vemos que o saldo da conta CSLL (despesa) será de R\$ 5.040,00 + R\$ 1.890,00 + R\$ 1.350,00 – R\$ 1.008,00 = R\$ 7.272,00, valor este exatamente igual àquele calculado com base no lucro real anual, isto é, 9% de (R\$ 96.000 – R\$ 15.200,00) = R\$ 7.272,00, que é o valor definitivo desse tributo, ou seja, aquele que será indicado na DRE de 31/12/X1.

Nota: O procedimento anterior de contabilizar a CSLL sobre prejuízo fiscal tem base na Deliberação CVM nº 273, de 1998, a qual comentamos nesse capítulo. No entanto, mesmo que essa deliberação não existisse, pelo princípio contábil da competência o procedimento correto é contabilizar a despesa ou receita não em função dos pagamentos ou recebimentos em dinheiro em sim em função do fato gerador.

[5º PASSO] – Agora iremos calcular o “2º IR” que é o definitivo:

Lucro Real / IR	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Lucro Operacional	33.000,00	21.000,00	15.000,00	13.000,00
Receitas Não Oper.	50.000,00	–	–	–
Despesas Não Oper.	(27.000,00)	–	–	–
Part. Debenturistas	–	–	–	(8.000,00)
Part. Empregados	–	–	–	(7.200,00)
Part. Administradores	–	–	–	(6.480,00)
(+) Adições				
Part. Administradores	–	–	–	6.480,00
Multas de Trânsito	–	4.000,00	–	–
Despesa c/ PDD	–	–	–	1.000,00
(–) Exclusões				
Rec. Equiv. Pat.	–	–	–	(10.000,00)
(=) Lucro Real	56.000,00	25.000,00	15.000,00	(11.200,00)
IR (15%)	8.400,00	3.750,00	2.250,00	(1.680,00)

Assim, teremos as seguintes contabilizações no ano-calendário de X1:

Final do 1º Trimestre (contabilização do IR):

D – IR	8.400,00
C – IR a Pagar	8.400,00

Até o último dia útil de abril (pagamento do IR do primeiro trimestre):

D – IR a Pagar	8.400,00
C – Caixa ou Bancos	8.400,00

Final do 2º Trimestre (contabilização do IR):

D – IR	3.750,00
C – IR a Pagar	3.750,00

Até o último dia útil de julho (pagamento do IR do segundo trimestre):

D – IR a Pagar	3.750,00
C – Caixa ou Bancos	3.750,00

Final do 3º Trimestre (contabilização do IR):

D – IR	2.250,00
C – IR a Pagar	2.250,00

Até o último dia útil de outubro (pagamento do IR do terceiro trimestre):

D – IR a Pagar	2.250,00
C – Caixa ou Bancos	2.250,00

Final do 4º Trimestre (contabilização do IR sobre prejuízo fiscal):

D – IR a Compensar (ativo circulante)	1.680,00
C – IR (receita ou redução da despesa)	1.680,00

Assim, o valor da despesa com IR a ser indicada na DRE de 31/12/X1 será de R\$ 8.400,00 + R\$ 3.750,00 + R\$ 2.250,00 – R\$ 1.680,00 = R\$ 12.720,00 (valor definitivo a ser indicado na DRE), o mesmo que seria se fosse calculado com base no lucro real anual. Isso se explica pelo princípio da competência, onde a despesa com IR não é função da forma de pagamento e sim do fato gerador. Também, como já comentado anteriormente, tem base na Deliberação CVM nº 273, de 1998.

Assim, conciliando a legislação societária com a legislação fiscal, chegamos à seguinte DRE em 31/12/X1:

Receita Bruta	323.000,00
(-) ICMS, PIS, Cofins	(64.600,00)
(=) Receita Líquida	258.400,00
(-) CMV	(78.400,00)
(=) Lucro Bruto	180.000,00
(-) Despesas Operacionais	(108.000,00)
(+) Receita de Equivalência Patrimonial	10.000,00
(=) Lucro Operacional	82.000,00
(+) Receitas Não Operacionais	50.000,00
(-) Despesas Não Operacionais	(27.000,00)
(-) CSLL	(7.272,00)
(=) LAIR	97.728,00
(-) IR	(12.720,00)
(-) Participação de Debenturistas	(8.000,00)
(-) Participação de Empregados	(7.200,00)
(-) Participação de Administradores	(6.480,00)
(=) Lucro Líquido	63.328,00

COMENTÁRIO FINAL: Como pudemos observar no exercício acima, a conciliação da legislação societária (Lei nº 6.404/1976) com a legislação atual do IR e CSLL, no que se refere ao cálculo e à dedutibilidade das participações estatutárias sobre o lucro, é possível mas não é simples, visto que os critérios de cálculo são diferentes. Não havendo participações estatutárias sobre o lucro, os cálculos anteriores seriam bem mais simples, ou seja, não precisaríamos determinar o IR e a CSLL duas vezes. Os primeiros valores já seriam os definitivos.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 8: (Academia do Concurso Público/Turma de Simulado)
Considere os saldos extraídos do livro Razão da Sociedade Mercantilista S/A, ao fim do exercício social de X1, para responder às questões de número 1 a 14.

Contas	Saldos (R\$)
Debêntures (LP)	1.500,00
Ágio a Vencer (Debêntures)	360,00
Receita de Ágio (Debêntures)	15,00
Bancos conta Movimento	2.515,00
Amortização	60,00
Amortização Acumulada (Benfeitorias)	180,00

Financiamentos Bancários	4.100,00
Empréstimos a Diretores (60 dias)	240,00
CMV	1.600,00
Vendas de Mercadorias	8.660,00
Mercadorias	2.605,00
Salários	2.200,00
Aluguéis Ativos	1.705,00
Duplicatas a Receber	7.380,00
Imóveis (alugados a terceiros)	3.465,00
Depreciação	80,00
Reserva Legal	150,00
Aplicações Financeiras (LP)	3.260,00
Fornecedores	1.440,00
Despesa c/ IR e CSLL (1ª a 3ª trimestre)	800,00
Juros Ativos	220,00
ICMS a Recolher	300,00
Depreciação Acumulada (veículos)	286,00
Depreciação Acumulada (móveis e utensílios)	49,00
Despesas Gerais	140,00
Alienação de Bônus de Subscrição	1.500,00
Caixa	300,00
Investimentos (ações de outras cias.)	1.920,00
Provisão Contingências Fiscais	480,00
Receita Antecipada de Aluguéis	340,00
Veículos	2.860,00
Capital Social	9.020,00
ICMS s/ Vendas	700,00
Benfeitorias em Imóveis de Terceiros	600,00
Móveis e Utensílios	1.960,00
Duplicatas Descontadas	800,00
Pis e Cofins sobre Faturamento	200,00
Aluguéis	420,00
Provisão p/ Perdas e Investimentos	500,00
Ajustes de Avaliação Patrimonial (credora)	1.700,00

Informações adicionais:

■ Os salários de dezembro de X1 no valor de R\$ 200,00, os quais serão pagos em janeiro de X2, não foram contabilizados.

■ A empresa é tributada com base no LUCRO REAL TRIMESTRAL, o qual iremos supor que no exercício social de X1 coincidiu com o lucro apurado pela contabilidade nos 4 trimestres. O IR e a CSLL dos três primeiros trimestres foram contabilizados e pagos em X1. Falta contabilizar a despesa com IR e a CSLL do 4º trimestre (alíquota conjunta de 24%), os quais serão pagos em X2.

■ Na distribuição do resultado, 5% do lucro líquido foram destinados à reserva legal. O lucro remanescente foi destinado aos dividendos, os quais serão pagos em 60 dias da data do balanço.

1. Na DRE de 31/12/X1, o Lucro Operacional Líquido foi de:

- a) R\$ 3.000,00;
- b) R\$ 4.000,00;
- c) R\$ 5.000,00;
- d) R\$ 6.000,00;
- e) R\$ 7.000,00.

(SOLUÇÃO)

Vendas	8.660,00
(-) ICMS	(700,00)
(-) Pis e Cofins	(200,00)
(-) CMV	(1.600,00)
(=) Lucro Bruto	6.160,00
(-) Salários [2.200,00 + 200,00]	(2.400,00)
(-) Aluguéis	(420,00)
(-) Amortização	(60,00)
(-) Depreciação	(80,00)
(-) Despesas Gerais	(140,00)
(+) Receita de Ágio	15,00
(+) Juros Ativos	220,00
(+) Aluguéis Ativos	1.705,00
(=) Lucro Operacional Líquido	5.000,00

(Opção c)

2. A despesa com IR e CSLL indicada na DRE de 31/12/X1 foi de:

- a) R\$ 400,00;
- b) R\$ 800,00;
- c) R\$ 1.200,00;
- d) R\$ 480,00;
- e) R\$ 960,00.

(SOLUÇÃO)

O lucro antes do IR e CSLL, que será a base de cálculo desses tributos, coincidirá com o lucro operacional líquido, visto que não há resultado não operacional. Assim:

$$\text{IR e CSLL} = 24\% \text{ de R\$ } 5.000,00 = \text{R\$ } 1.200,00 \text{ (Opção c)}$$

Comentário Extra: Apesar da empresa somente ter pago o IR e CSLL referente aos 3 primeiros trimestres, a despesa com IR e CSLL a ser indicada na DRE se refere aos 4 trimestres, tendo em vista o regime de competência, ou seja, a forma de pagamento não influencia a despesa com esses tributos.

3. No Passivo Circulante do Balanço de 31/12/X1, será indicado IR e CSLL a Pagar no valor de:
- R\$ 400,00;
 - R\$ 800,00;
 - R\$ 1.200,00;
 - R\$ 480,00;
 - R\$ 960,00.

(SOLUÇÃO)

$$\text{IR e CSLL a Recolher (4º trimestre)} = \text{IR e CSLL indicada na DRE} - \text{IR e CSLL do 1º ao 3º trimestre} = \text{R\$ } 1.200,00 - \text{R\$ } 800,00 = \text{R\$ } 400,00 \text{ (Opção a)}$$

4. O Lucro Líquido do exercício de X1 foi de:
- R\$ 5.000,00;
 - R\$ 4.200,00;
 - R\$ 4.600,00;
 - R\$ 3.800,00;
 - R\$ 3.000,00.

(SOLUÇÃO)

$$\text{Lucro Líquido} = \text{Lucro antes do IR e CSLL} - \text{IR e CSLL} = \text{R\$ } 5.000,00 - \text{R\$ } 1.200,00 = \text{R\$ } 3.800,00 \text{ (Opção d)}$$

5. O Ativo Circulante no Balanço de 31/12/X1 foi de:
- R\$ 8.000,00;
 - R\$ 9.000,00;
 - R\$ 10.000,00;
 - R\$ 11.760,00;
 - R\$ 12.000,00.

(SOLUÇÃO)

ATIVO CIRCULANTE

Caixa	300,00
BCM	2.515,00
Mercadorias	2.605,00
Duplicatas a Receber	7.380,00
<u>Duplicatas Descontadas</u>	<u>(800,00)</u>
Total	12.000,00 (Opção e)

6. O Ativo Realizável a Longo Prazo foi de:

- a) R\$ 3.500,00;
- b) R\$ 3.260,00;
- c) R\$ 240,00;
- d) R\$ 4.100,00;
- e) R\$ 5.180,00.

(SOLUÇÃO)

ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

Empréstimos a Diretores	240,00
<u>Aplicações Financeiras</u>	<u>3.260,00</u>
Total	3.500,00 (Opção a)

7. No balanço de 31/12/X1, o Ativo Intangível foi de:

- a) R\$ 600,00;
- b) R\$ 1.920,00;
- c) R\$ 2.520,00;
- d) R\$ 420,00;
- e) R\$ 1.740,00.

(SOLUÇÃO)

ATIVO INTANGÍVEL

Benfeitorias em Imóveis de Terceiros	600,00
<u>Amortização Acumulada</u>	<u>(180,00)</u>
Total	420,00 (Opção d)

8. No balanço de 31/12/X1, o Ativo Imobilizado foi de:

- a) R\$ 4.905,00;
- b) R\$ 4.885,00;
- c) R\$ 4.485,00;
- d) R\$ 9.855,00;
- e) R\$ 9.970,00.

(SOLUÇÃO)

<i>Veículos</i>	2.860,00	
<i>Depreciação Acumulada</i>	(286,00)	
<i>Móveis e Utensílios</i>	1.960,00	
<i>Depreciação Acumulada</i>	(49,00)	
<i>Total</i>	4.485,00	(Opção c)

9. No balanço de 31/12/X1, o Ativo Investimentos foi de:

- a) R\$ 4.905,00;
- b) R\$ 4.885,00;
- c) R\$ 4.485,00;
- d) R\$ 9.855,00;
- e) R\$ 9.970,00.

(SOLUÇÃO)

ATIVO INVESTIMENTOS

<i>Imóveis (alugados a terceiros)</i>	3.465,00	
<i>Investimentos</i>	1.920,00	
<i>Provisão para Perdas em Investimentos</i>	(500,00)	
<i>Total</i>	4.885,00	(Opção b)

10. No balanço de 31/12/X2, o Ativo Não Circulante foi de:

- a) R\$ 8.405,00;
- b) R\$ 8.385,00;
- c) R\$ 7.985,00;
- d) R\$ 13.355,00;
- e) R\$ 13.290,00.

(SOLUÇÃO)

$$ANC = ARLP + AINV + AIMOB + AINT = 3.500,00 + 4.885,00 + 4.485,00 + 420,00 = 13.290,00 \text{ (Opção e)}$$

11. O total do Ativo no balanço de 31/12/X1 foi de:

- a) R\$ 25.050,00;
- b) R\$ 25.290,00;
- c) R\$ 21.970,00;
- d) R\$ 13.470,00;
- e) R\$ 26.000,00.

(SOLUÇÃO)

$$ATIVO\ TOTAL = AC + ANC = 12.000,00 + 13.290,00 = 25.290,00 \text{ (Opção b)}$$

12. No balanço de 31/12/X2, o valor total das Receitas Diferidas foi de:

- a) R\$ 700,00;
- b) R\$ 340,00;
- c) R\$ 360,00;
- d) R\$ 400,00;
- e) R\$ 500,00.

(SOLUÇÃO)

Ágio a Vencer (<i>debêntures</i>).....	360,00	
<u>Receita Antecipada de Aluguéis.....</u>	<u>340,00</u>	
Total das Receitas Diferidas	700,00	(Opção a)

13. No balanço de 31/12/X2, o Passivo Exigível foi de:

- a) R\$ 12.700,00;
- b) R\$ 12.730,00;
- c) R\$ 12.230,00;
- d) R\$ 12.130,00;
- e) R\$ 8.720,00.

(SOLUÇÃO)

Com base no art. 180 da Lei nº 6.404/76, o Passivo Exigível é o somatório do Passivo Circulante com o Passivo Não Circulante. Neste último, com base no art. 299-B da mesma lei, serão incluídas as Receitas Diferidas, que na antiga lei era integrante do extinto grupo Resultados de Exercícios Futuros, ressaltando que agora todas as contas que eram componentes deste grupo são integrantes do Passivo Não Circulante. Assim, teremos:

Financiamentos Bancários.....	4.100,00	
Fornecedores.....	1.440,00	
ICMS a Recolher.....	300,00	
Provisão para Contingências Fiscais.....	480,00	
Salários a Pagar.....	200,00	
IR e CSLL a Pagar (4º trimestre).....	400,00	
Dividendos a Pagar (lucro líquido – reserva legal).....	3.610,00	
Debêntures (LP).....	1.500,00	
Ágio a Vencer (debêntures).....	360,00	
<u>Receita Antecipada de Aluguéis.....</u>	<u>340,00</u>	
Total.....	12.730,00	(Opção b)

14. O Patrimônio Líquido no Balanço de 31/12/X1 foi de:

- a) R\$ 12.030,00;
- b) R\$ 12.560,00;
- c) R\$ 16.145,00;
- d) R\$ 16.200,00;
- e) R\$ 18.000,00.

(1ª SOLUÇÃO)

$$PL = ATIVO - PASSIVO EXIGÍVEL = R\$ 25.290,00 - R\$ 12.730,00 = R\$ 12.560,00$$

(2ª SOLUÇÃO)

Capital Social.....	9.020,00	
Alienação de Bônus de Subscrição.....	1.500,00	
Reserva Legal (saldo anterior).....	150,00	
Ajustes de Avaliação Patrimonial.....	1.700,00	
(+) Lucro Líquido.....	3.800,00	
<u>(-) Dividendos a Pagar.....</u>	<u>(3.610,00)</u>	
Total.....	12.560,00	(Opção b)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9: (Senado Federal – Analista Legislativo – Contabilidade/Fundação Getúlio Vargas) Um estaleiro assina um contrato de longo prazo para a construção de um navio. O preço total é \$ 520.000 e o custo estimado da obra é de \$ 380.000. No primeiro ano, o estaleiro incorre em custos de \$ 90.000 diretamente vinculados à produção do navio. O valor do lucro bruto a ser apresentado pelo estaleiro no primeiro ano, considerando as Normas Brasileiras de Contabilidade, é de:

- a) \$ 430.000
- b) \$ 140.000
- c) zero
- d) \$ 283.800
- e) \$ 33.158

(SOLUÇÃO)

Regra geral, em vista do regime de competência, as receitas de vendas de mercadorias e produtos só serão reconhecidas contabilmente quando da efetiva entrega desses bens aos clientes. No caso das empresas prestadoras de serviços, a receita é reconhecida quando da efetiva prestação dos serviços. No entanto, como exceção à regra geral, temos o caso das empresas cujos itens vendidos demandem grande espaço de tempo, tais como empresas de construção civil e empresas de construção naval (estaleiros). Neste caso, com base na Resolução CFC 774/94, o reconhecimento desse tipo de receita deve ser feito gradativamente na proporção do avanço da produção, desde que estejam presentes os seguintes requisitos:

- o preço do produto seja estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, se houver.
- não haja riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto da parte do vendedor, quanto do comprador.
- exista estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

Em vista disso tudo, iremos, em 1º lugar, determinar a receita do 1º ano, resolvendo a seguinte proporção:

$$\frac{\text{Receita do 1º ano (R)}}{\text{Custo do 1º ano}} = \frac{\text{Receita total}}{\text{Custo Total}}$$

$$\frac{R}{90.000} = \frac{520.000}{380.000} \rightarrow R = 123.158$$

$$\text{Lucro Bruto (1º ano)} = \text{Receita} - \text{Custo} = 123.158 - 90.000 = 33.158 \text{ (Opção e)}$$

Exercícios de Fixação

1. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Os dados abaixo foram extraídos de um balancete:

Compras	100
Custo de bens do ativo imobilizado vendidos	10
Despesas Comerciais	50
Despesas Gerais	110
ICMS sobre Vendas	80
Mercadorias	100
Receita de Vendas de bens do ativo imobilizado	20
Vendas	400

- estoque final de Mercadorias é de 50;
- desconsidere impostos sobre compra.

O lucro operacional é de:

- a) 10;
 - b) 90;
 - c) (40);
 - d) 100;
 - e) 170.
2. Considerando a questão anterior, e supondo que não há tributos ou participações sobre o lucro, o lucro líquido é de:
- a) 20;
 - b) 100;
 - c) (30);
 - d) 110;
 - e) 180.
3. Na Demonstração do Resultado do Exercício, a Despesa de Equivalência Patrimonial é classificada no subgrupo de:
- a) Despesas Financeiras;
 - b) Despesas Administrativas;
 - c) Outras Despesas Operacionais;
 - d) Despesas Comerciais;
 - e) Despesas Não Operacionais.

4. (Auditor da Receita Federal/Esaf)

Histórico	Quantidade	Valor total
Estoque inicial	120	1.200
Compras	400	5.040
Estoque final	20	240

O Resultado Operacional é de 2.000.

Desconsidere impostos incidentes sobre compras e vendas.

Assinale a opção correta, levando em conta os dados acima:

- A Receita Bruta de Vendas é de 8.240.
 - O custo unitário das compras é de 12,60.
 - A Receita Líquida de Vendas é 8.240.
 - O Custo de Mercadorias Vendidas é de 6.240.
 - O custo unitário das compras é de 12,00.
5. (Braspetro – Contador/Cesgranrio) A Cia. Guararapes apresentou, em 31/12/1996, um lucro após o imposto de renda de R\$ 10.000,00, sendo, portanto, este valor, a base de cálculo para as diversas participações estatutárias. Sabendo-se que as participações de debenturistas, empregados e administradores eram de 5%, cada uma, o lucro líquido da empresa correspondeu, em reais, a:
- 8.735,75;
 - 8.573,75;
 - 8.555,35;
 - 8.550,00;
 - 8.500,00.
6. Se o lucro operacional líquido de uma empresa comercial for de \$ 13.800, as despesas operacionais totalizarem \$ 5.700 e as receitas de aluguéis totalizarem \$ 1.500, o resultado operacional bruto será de:
- \$ 17.000;
 - \$ 18.000;
 - \$ 19.000;
 - \$ 20.000;
 - \$ 21.000.
7. A Comercial Jurema S/A encerra seus exercícios sociais em 31 de dezembro de cada ano. Na Demonstração do Resultado do Exercício de X1, as únicas despesas operacionais foram: Despesas Comerciais de \$ 14.000 e Despesas Administrativas de \$ 26.000. O Lucro Operacional Líquido foi de \$ 39.000. Ao longo do exercício de X1, a conta Fornecedores foi debitada em \$ 9.000 por pagamentos efetuados pela referida empresa. As compras de mercadorias para revenda efetuadas à vista em X1 totalizaram \$ 5.000. As vendas de mercadorias à vista realizadas em X1 totalizaram \$ 34.000. Os créditos na conta Duplicatas a Receber ao longo de X1, em virtude de recebimentos de clientes, totalizaram \$ 27.000. Os saldos seguintes constavam nos Balanços Patrimoniais da referida empresa:
- | | 31/12/X0 | 31/12/X1 |
|----------------------|-----------|-----------|
| Fornecedores | \$ 13.000 | \$ 19.000 |
| Duplicatas a Receber | \$ 28.000 | ? |
| Mercadorias | \$ 15.000 | \$ 10.000 |
- O valor das Vendas a Prazo foi de:
- \$ 70.000;
 - \$ 69.000;
 - \$ 68.000;
 - \$ 67.000;
 - \$ 66.000.

8. Com relação à questão anterior, o saldo da conta Duplicatas a Receber em 31/12/X1 foi de:
- \$ 71.000;
 - \$ 70.000;
 - \$ 69.000;
 - \$ 68.000;
 - \$ 67.000.
9. Com relação à despesa com o imposto de renda, marque a alternativa incorreta.
- Afeta o lucro líquido.
 - Não afeta o resultado operacional.
 - Tem como contrapartida uma exigibilidade.
 - É obtrida a partir da aplicação de um percentual sobre o lucro real.
 - Na DRE, é evidenciada após o resultado operacional e antes do resultado não operacional.
10. No encerramento do exercício social de X1, o balancete da Cia. Astra, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, apresentou os seguintes valores:

	\$
Veículos	25.000
Caixa	9.000
Impostos a Recolher	3.000
Mercadorias	47.000
Fornecedores	49.000
Seguros a Vencer	4.000
Ações em Tesouraria	5.000
Salários	33.000
Depreciação Acumulada (Veículos)	4.000
Duplicatas a Pagar (LP)	19.000
Vendas de Mercadorias	178.000
Impostos/Vendas	18.000
Capital Social	59.000
Móveis e Utensílios	10.000
Despesas Gerais	27.000
Compras de Mercadorias	28.000
Bancos Conta Movimento	17.000
Fretes sobre Compras	3.000
Duplicatas a Receber	75.000
Compras Anuladas	5.000
Prejuízos Acumulados	7.000
Material de Expediente (estoque)	4.000
Depreciação Acumulada (Móveis e Utensílios)	2.000
Adiantamentos a Fornecedores	7.000

O balancete acima está sujeito aos seguintes ajustes:

- Os salários de dezembro no valor de \$ 3.000, que serão pagos em janeiro, não foram contabilizados.
- Os seguros pagos no valor de \$ 4.000 referem-se ao período de 01/10/X1 a 30/09/X2.

- Depreciação dos Veículos a 20% e Móveis e Utensílios a 10%.
- O inventário físico dos estoques no encerramento de X1 foram os seguintes:
Mercadorias = \$ 6.000
Material de Expediente = \$ 1.000
- No exercício social de X0, a depreciação dos veículos foi subavaliada em \$ 1.000.
- O imposto de renda será de 15% sobre o lucro contábil.
- A empresa paga participações sobre os lucros nos seguintes percentuais:
Empregados = 10%
Administradores = 10%

Assim, com base nas informações anteriores, podemos afirmar que o Lucro Líquido da empresa na Demonstração do Resultado do Exercício de 31/12/X1 importou em:

- a) \$ 14.000;
 - b) \$ 14.500;
 - c) \$ 15.290;
 - d) \$ 16.250;
 - e) \$ 15.100.
11. Considere a seguinte relação: Comissões sobre Vendas; Juros Passivos; Honorários da Diretoria; Despesa c/Provisão para Devedores Duvidosos; Variações Monetárias Passivas.
O número de Despesas Administrativas é de:
- a) 1;
 - b) 2;
 - c) 3;
 - d) 4;
 - e) 5.
12. Com base nos saldos abaixo, apurados no final do período-base, assinale a opção que indica o lucro real da Industrial V8 S/A (de acordo com a legislação do Imposto de Renda):
- Resultado antes da contribuição social: 4.300
 - Contribuição social: 320
 - Multas de trânsito: 120
 - Receita de equivalência patrimonial: 1.500
 - Despesa c/ provisão para contingências trabalhistas: 1.700
 - Despesas de depreciação de bens do ativo investimentos: 1.100
 - Despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado: 900
- a) 5.720;
 - b) 5.400;
 - c) 5.900;
 - d) 6.620;
 - e) 6.500.
13. No exercício social de X1, a Cia. Comercial SP obteve os seguintes resultados:
- Lucro Operacional Bruto \$ 43.000
 - Lucro Operacional Líquido..... \$ 26.000
 - Prejuízo Não Operacional \$ 5.000
 - Lucro Líquido \$ 14.000

Em fevereiro de X2, após realizada uma auditoria nas demonstrações da Cia. SP, foram apuradas as seguintes irregularidades:

- O estoque de mercadorias para revenda, em 31/12/X1, foi superavaliado em \$ 2.000.
- A depreciação de veículos foi calculada a menor em \$ 3.000.
- Em novembro de X1, houve a venda de um equipamento de uso, cujo valor de aquisição era de \$ 15.000 e a depreciação acumulada, \$ 6.000, sendo o valor de venda \$ 10.000. Porém, tal venda não foi contabilizada.
- Os salários de dezembro de X1 no valor de \$ 7.000 não foram contabilizados.

Assim, em vista das informações anteriores, marque a opção que indica o resultado correto, referente ao exercício de X1, caso não se tivesse cometido as irregularidades anteriormente descritas:

(Desconsidere os efeitos tributários e quaisquer participações sobre os lucros)

- a) Lucro Bruto = \$ 45.000
- b) Lucro Operacional = \$ 18.000
- c) Prejuízo Não Oper. = \$ 6.000
- d) Lucro Líquido = \$ 3.000
- e) Prejuízo Não Oper. = \$ 10.000

14. Com relação à questão anterior, após efetuados os devidos ajustes, em fevereiro de X2, a situação líquida patrimonial da Cia. Comercial SP:

- a) reduziu em \$ 11.000;
- b) aumentou em \$ 11.000;
- c) reduziu em \$ 10.000;
- d) aumentou em \$ 10.000;
- e) reduziu em \$ 9.000.

15. (Técnico de Finanças e Controle/Esaf) Na Demonstração do Resultado do Exercício apurou-se o resultado do exercício antes do imposto de renda no valor de 10.000,00. A alíquota do imposto de renda é de 25%. Pelo estatuto da sociedade, os empregados e os administradores têm direito a uma participação nos lucros de 15% e 10%, respectivamente.

Cada um dos três administradores recebeu, em partes iguais:

- a) 212,50;
- b) 250,00;
- c) 333,33;
- d) 637,50;
- e) 750,00.

Enunciado comum às questões de número 16 a 22: no encerramento do exercício social de X1, os saldos extraídos do balancete da Comercial Bagre S/A, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, eram os seguintes:

CONTAS	\$
Financiamentos (longo prazo)	12.000
Imóveis	80.000
Mercadorias	17.000

Despesas Gerais	8.000
Duplicatas a Pagar	24.000
Custo das Merc. Vendidas	21.000
Capital	60.000
Reserva Legal	9.000
Bancos	11.000
Vendas	99.000
Perda de Capital	2.000
Tributos s/Vendas	12.000
Dep. Acumulada (Imóveis)	16.000
Juros Ativos	2.000
Vendas Canceladas	5.000
Duplicatas a Receber	47.000
Ágio na Emissão de Ações	6.000
Salários	24.000
Aluguéis Ativos	8.000
Salários a Pagar	2.000
Depreciação	4.000
ICMS a Recolher	700
Caixa	7.000
PIS a Recolher	100
Cofins a Recolher	200
Comissões s/Vendas	3.000
Reservas p/Contingências	6.000

Informações adicionais:

- A Perda de Capital corresponde a um prejuízo na alienação de um bem do Ativo Imobilizado.
- O Imposto de Renda será de 20% do lucro contábil.
- Não haverá Contribuição Social s/o Lucro.
- As reservas p/contingências serão revertidas.
- Haverá constituição de Reserva Legal.
- O estatuto da empresa é omisso com relação aos dividendos.
- Há participações estatutárias nos seguintes percentuais: Empregados 10% e Administradores 10%.

16. Na Demonstração do Resultado do Exercício, em 31/12/X1, o Resultado Operacional Bruto da empresa foi de:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) \$ 60.000; | d) \$ 63.000; |
| b) \$ 61.000; | e) \$ 63.000. |
| c) \$ 66.000; | |

17. Na Demonstração do Resultado do Exercício, em 31/12/X1, o Resultado Operacional Líquido da empresa foi de:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) \$ 36.000; | d) \$ 31.000; |
| b) \$ 29.000; | e) \$ 30.000. |
| c) \$ 32.000; | |

18. Na Demonstração do Resultado do Exercício, em 31/12/X1, o Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda foi de:

- a) \$ 36.000;
- b) \$ 29.000;
- c) \$ 32.000;
- d) \$ 31.000;
- e) \$ 30.000.

19. Na Demonstração do Resultado, em 31/12/X1, o valor das Participações Estatutárias sobre o Lucro foi de:

- a) \$ 4.060;
- b) \$ 4.800;
- c) \$ 4.500;
- d) \$ 4.430;
- e) \$ 4.560.

20. Na distribuição do resultado do exercício de X1, o valor destinado à Reserva Legal foi de:

- a) \$ 980;
- b) \$ 900;
- c) \$ 975;
- d) \$ 972;
- e) \$ 800.

21. Na distribuição do resultado do exercício de X1, o valor dos Dividendos a Pagar foram de:

- a) \$ 12.000;
- b) \$ 12.400;
- c) \$ 12.234;
- d) \$ 15.000;
- e) \$ 15.600.

Nota: O saldo remanescente em Lucros Acumulados após a distribuição do dividendo mínimo foi utilizado para aumento do Capital Social.

22. No Balanço Patrimonial, em 31/12/X1, o valor do Passivo Circulante foi de:

- a) \$ 46.890;
- b) \$ 49.794;
- c) \$ 47.880;
- d) \$ 47.560;
- e) \$ 48.900.

23. Não integra o resultado operacional:

- a) receita de aluguel;
- b) receita de venda de mercadorias;
- c) receita de equivalência patrimonial;
- d) receita de juros;
- e) receita na venda de imobilizado.

24. Devido a uma devolução de vendas de mercadorias, foram feitos os seguintes lançamentos (valores em \$):

D – Devoluções de Vendas	5.000
C – Clientes	4.000
C – Descontos Incondicionais	1.000
D – C/C ICMS	720
C – ICMS s/Vendas	720
D – Mercadorias	1.800
C – CMV	1.800
D – Comissões a Pagar	200
C – Comissões s/Vendas	200

Assim, tendo em vista os lançamentos anteriores, pode-se afirmar que os mesmos geraram:

- redução da receita líquida de vendas em \$ 5.720;
- redução do lucro operacional bruto em \$ 1.280;
- aumento dos estoques em \$ 1.080;
- redução do lucro operacional líquido em \$ 1.280;
- redução do lucro líquido em \$ 1.480.

25. Considere as seguintes informações, as quais foram obtidas da Demonstração do Resultado do Exercício da Industrial Gama S/A:

- Lucro líquido do exercício = \$ 15.700
- Prejuízo na venda de item do ativo permanente = \$ 2.100
- Receita de aluguéis = 5.900
- Despesas administrativas = \$ 9.600
- Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro = \$ 3.400
- Custo dos Produtos Vendidos = \$ 15.000
- Impostos e contribuições sobre vendas = \$ 8.500
- Despesas com vendas = \$ 7.500

Assim, com base exclusivamente nas informações supra, a Receita Operacional Bruta é de:

- \$ 55.900;
- \$ 56.100;
- \$ 57.000;
- \$ 48.900;
- \$ 50.500.

26. O Resultado do Exercício de X1 da Comercial Tijuca S/A, antes do Imposto de Renda e CSLL, foi de R\$ 9.400. O seu capital social importava em R\$ 26.000. A referida empresa calculou os referidos tributos com alíquota conjunta de 25% sobre o Lucro Real. No cálculo deste lucro, foram considerados os seguintes ajustes:

- Multas fiscais = R\$ 900
- Receita de Equivalência Patrimonial = R\$ 300

O Estatuto da empresa prevê participações sobre o lucro, nos seguintes percentuais:

Debenturistas = 10%

Empregados = 10%

Sabe-se ainda que:

- O saldo Prejuízos Acumulados no balanço de 31/12/X0 era de R\$ 2.300.
- No exercício social anterior (X0) a amortização das Despesas Pré-Operacionais foi superavaliada em R\$ 400 (desconsidere os efeitos sobre o IR e CSLL).
- No encerramento do exercício de X1, além dos dividendos, houve as seguintes destinações do resultado:
 - Reserva Legal (conforme a lei)
 - Reservas Estatutárias (4%)
 - Reserva para Contingências (15%)
 - Reserva Orçamentária (6%)
 - Parcela para aumento do Capital Social R\$ 500

Assim, considerando as informações dadas, e que houve uma época de omissão estatutária sobre os dividendos e, posteriormente, foram introduzidos no estatuto os dividendos pelo mínimo possível, esse mínimo, em 31/12/X1 será de:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) R\$ 1.450; | d) R\$ 1.630; |
| b) R\$ 1.385; | e) R\$ 1.250. |
| c) R\$ 1.565; | |

Nota: No cálculo do IR e CSLL, desconsidere a dedutibilidade das participações de debenturistas e empregados.

27. Considerando a questão anterior, e supondo que a situação financeira da empresa seja incompatível com o pagamento dos dividendos acima do mínimo obrigatório, o valor da Reserva Especial a ser constituída será de:

- | | |
|-------------|-------------|
| a) R\$ 700; | d) R\$ 850; |
| b) R\$ 750; | e) R\$ 950. |
| c) R\$ 800; | |

28. Sejam as seguintes afirmações:

- I. Na Demonstração do Resultado do Exercício, o Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda vem após a CSLL e antes do IR.
- II. As comissões sobre vendas não afetam o lucro bruto, mas afetam o lucro operacional.
- III. Os salários de vendedores são despesas administrativas.
- IV. A despesa de equivalência patrimonial é classificada no grupo Outras Despesas Operacionais.
- V. A última linha da Demonstração do Resultado do Exercício deverá indicar o lucro líquido por ação.

Das afirmações supracitadas, o número de incorretas é de:

- | | |
|----------|-------|
| a) zero; | d) 3; |
| b) 1; | e) 4. |
| c) 2; | |

29. Considere os seguintes itens:

- Lucro líquido do exercício
- Lucro bruto
- Lucro antes do imposto de renda

- Lucro operacional
- Receita operacional bruta
- Dividendos distribuídos
- Destinação para reserva legal
- Participação de empregados sobre os lucros
- Lucro real

Assim, da relação anterior, o número de itens que não são indicados na demonstração do resultado do exercício é de:

- a) um;
- b) dois;
- c) três;
- d) quatro;
- e) cinco.

Enunciado comum às questões de nº 30 a 44: Seja o balancete da Cia. CK, cujo exercício social coincide com o ano calendário, em 31/12/X0:

Móveis e Utensílios	25.000
Caixa	19.000
Ágio na Emissão de Ações	10.000
Fornecedores	55.000
Despesas Comerciais	5.000
Adiantamentos a Fornecedores	6.000
Juros Passivos	3.000
Juros a Pagar	1.000
Juros Ativos	2.000
Custo das Mercadorias Vendidas	36.000
Adiantamentos de Clientes	11.000
Clientes	64.000
Mercadorias	30.000
Capital	54.500
Salários	36.000
Salários a Pagar	3.000
Despesas Gerais	12.000
Prejuízos Acumulados	8.000
Depreciação Acumulada	5.000
Depreciação	2.500
Bancos Conta Movimento	16.000
Vendas	128.500
Impostos e Contribuições s/Vendas	16.000
Impostos a Recolher	3.000
Provisão p/Devedores Duvidosos	5.500

Informações adicionais:

- Consta do saldo de Despesas Gerais prêmio de seguro de \$ 3.000, cuja apólice cobre o período de 01/09/X0 a 31/08/X1.
- A provisão p/pagamento do imposto de renda será de \$ 4.000.
- Há participações sobre os lucros de empregados 10% e administradores 10%.
- O estatuto da empresa determina que os dividendos sejam de 40% do lucro ajustado nos termos da lei societária.
- O saldo remanescente em lucros acumulados após a distribuição dos dividendos conforme estatuto foi utilizado para aumento do Capital Social.

30. O valor da Receita Bruta foi de:

- a) 128.500;
- b) 112.500;
- c) 76.500;
- d) 22.000;
- e) 16.100.

31. O valor da Receita Líquida foi de:

- a) 128.500;
- b) 112.500;
- c) 76.500;
- d) 22.000;
- e) 16.100.

32. O valor do Lucro Bruto foi de:

- a) 128.500;
- b) 112.500;
- c) 76.500;
- d) 22.000;
- e) 16.100.

33. O valor do Lucro Operacional foi de:

- a) 128.500;
- b) 112.500;
- c) 76.500;
- d) 22.000;
- e) 16.100.

34. O valor do Lucro Líquido foi de:

- a) 128.500;
- b) 112.500;
- c) 76.500;
- d) 22.000;
- e) 16.100.

35. O valor destinado à Reserva Legal foi de:

- a) 605;
- b) 705;
- c) 405;
- d) 905;
- e) 915.

36. O valor do Passivo Circulante no Balanço Patrimonial de 31/12/X0 foi de:

- a) 56.180;
- b) 57.200;
- c) 55.022;
- d) 85.178;
- e) 58.018.

37. O valor do Ativo Circulante no Balanço Patrimonial de 31/12/X0 foi de:
- 131.500;
 - 132.000;
 - 132.500;
 - 133.000;
 - 133.500.
38. O valor do Ativo Não Circulante no Balanço Patrimonial de 31/12/X0 foi de:
- 20.000;
 - 21.000;
 - 22.000;
 - 23.000;
 - 25.000.
39. O total do Ativo no Balanço Patrimonial de 31/12/X0 foi de:
- 131.500;
 - 151.500;
 - 161.000;
 - 171.500;
 - 182.000.
40. O valor do Patrimônio Líquido no Balanço Patrimonial de 31/12/X0 foi de:
- 67.000;
 - 65.382;
 - 64.282;
 - 66.400;
 - 66.322.
41. O total do Passivo no Balanço Patrimonial de 31/12/X0 foi de:
- 131.500;
 - 151.500;
 - 161.000;
 - 171.500;
 - 182.000.
42. O valor do Capital Circulante Líquido foi de:
- 46.322;
 - 51.552;
 - 54.600;
 - 61.000;
 - 59.662.
43. No balanço de 31/12/X0, o total dos saldos devedores foi de:
- 148.000;
 - 156.500;
 - 170.000;
 - 151.500;
 - 162.000.
44. Na DRE de 31/12/X0, o valor do Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda foi de:
- 128.500;
 - 112.500;
 - 76.500;
 - 22.000;
 - 16.100.

Enunciado comum às questões 45 e 46: Na elaboração da DRE da Cia. Industrial Omar em 31/12/2000 foram obtidas, entre outras, as seguintes informações (valores em R\$ 1,00):

Faturamento Bruto	150.000
IPI	(15.000)
Receita Bruta	135.000
ICMS	(24.300)
Receita Líquida	110.700
Custo dos Produtos Vendidos	(54.200)
Lucro Bruto	56.500
Despesas Comerciais	(9.200)
Despesas Administrativas	(32.300)
Despesas Financeiras Líquidas	(2.000)
Receita de Equivalência Pat.	5.000
Lucro Operacional	18.000
Lucro na Venda de Imobilizado	6.000
CSLL	(3.000)
Lucro antes do IR	21.000

Informações adicionais:

- Das despesas comerciais, R\$ 1.000,00 correspondem a Despesas c/ Provisão para Devedores Duvidosos, não havendo na composição das mesmas nenhuma outra despesa indedutível para o cálculo do IR.
- Na composição das despesas financeiras e administrativas não há despesas indedutíveis para o cálculo do IR.
- A CSLL é indedutível para o cálculo do IR.
- O Estatuto da empresa prevê participações sobre o lucro para debenturistas a 10%, para empregados a 10% e para administradores a 10%.
- A alíquota do IR é de 15%.
- Não há prejuízos fiscais de períodos anteriores a compensar; porém o saldo anterior da conta Prejuízos Acumulados é devedor de R\$ 8.000,00.

45. Considerando exclusivamente as informações dadas e a legislação do IR, não deduzindo nenhuma participação sobre o lucro para o cálculo do Lucro Real, pode-se afirmar que o Lucro Líquido da Cia. Industrial Omar em 31/12/2000 foi de:

- a) R\$ 15.290,00;
- b) R\$ 15.610,00;
- c) R\$ 15.575,00;
- d) R\$ 14.210,00;
- e) R\$ 15.000,00.

46. Considerando a questão anterior, e admitindo que a legislação do IR permite que sejam dedutíveis para o cálculo do Lucro Real as participações de debenturistas e empregados, o “novo” Lucro Líquido da Cia. Industrial Omar em 31/12/2000, caso as referidas participações sejam deduzidas, seria de:

- a) R\$ 15.290,00;
- b) R\$ 15.610,00;
- c) R\$ 15.575,00;
- d) R\$ 14.210,00;
- e) R\$ 15.000,00.

47. (IRB – Analista/Esaf) A nossa pequena empresa Filicite & Facilita Ltda. demonstrou Receita Bruta de Vendas de R\$ 700.000,00, Deduções de Vendas de R\$ 58.000,00, Custo de Vendas de R\$ 400.000,00, Despesas Operacionais de R\$ 32.000,00, Provisão para Imposto de Renda e CSLL de R\$ 10.000,00.

O lucro decorrente dessas contas de resultado foi distribuído como segue:

- 5% para constituição da reserva legal;
- 10% para constituição de reserva estatutária;
- 10% para pagamento de participação estatutária de empregados;
- 10% para pagamento de participação estatutária de administradores.

A reserva legal foi constituída no exercício no valor de R\$ 8.100,00.

Com base nessas informações, pode-se dizer que a participação estatutária de administradores foi constituída na forma da lei no valor de:

- a) R\$ 20.000,00;
- b) R\$ 18.000,00;
- c) R\$ 16.990,00;
- d) R\$ 16.200,00;
- e) R\$ 16.000,00.

48. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Assinale abaixo a opção que contém a afirmação correta.

- a) O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.
- b) Lucro presumido é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o imposto de renda e da contribuição social, aplicável a todas as pessoas jurídicas que fizerem opção para esse fim.
- c) Lucro real é o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, mas diferente do lucro contábil, porque é ajustado pelas adições, exclusões e compensações.
- d) Lucro arbitrado é a forma utilizada pelo Fisco apenas no caso em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.
- e) Lucro contábil é aquele apurado na contabilidade, mas que não serve de base para a tributação do imposto de renda porque é conhecido apenas como lucro escritural.

49. (Técnico da Receita Federal/Esaf) A Lei nº 6.404/1976 e as alterações pertinentes estabelecem que, na Demonstração de Resultado do Exercício, seja evidenciada a lucratividade absoluta, indicando-se o montante, em reais ou fração, do lucro obtido por ação do capital social.

A empresa Revendas Comerciais S/A, cujo capital social é constituído de 600 mil ações, apresentou os seguintes dados em relação ao exercício de 2005:

Reserva Legal	R\$ 30.000,00
Reservas Estatutárias	R\$ 45.000,00
Participações Estatutárias	R\$ 18.000,00
Provisão para Imposto de Renda	R\$ 40.000,00
Receita Líquida de Vendas	R\$ 225.000,00
Lucro Operacional Bruto	R\$ 145.000,00

Lucro Operacional Líquido	R\$ 106.000,00
Lucro Não Operacional	R\$ 24.000,00
Capital Social	R\$ 800.000,00

No caso ora apresentado, baseado apenas nas informações fornecidas, podemos dizer que o lucro por ação do capital social a ser indicado na última linha da DRE foi da ordem de:

- a) R\$ 0,15 por ação;
- b) R\$ 0,12 por ação;
- c) R\$ 0,11 por ação;
- d) R\$ 0,09 por ação;
- e) R\$ 0,08 por ação.

(Petrobras – Contador Júnior/Cesgranrio) As questões 50 e 51-deverão ser respondidas com base no enunciado a seguir.

A Rede Unida de Postos de Gasolina S/A, submetida à tributação com base no lucro real, optou pelo pagamento do imposto mensal, por estimativa, apurando o lucro real anualmente. Em agosto de 2005, apresentou as seguintes informações:

	Em Reais
Revenda de gasolina	1.200.000,00
Revenda de mercadorias	300.000,00
Serviços de lavagem	150.000,00
ICMS	
Revenda de gasolina (alíquota de 30%)	348.000,00
Revenda de mercadorias (alíquota 19%)	57.000,00
ISS (alíquota de 5%)	7.500,00
Vendas canceladas (gasolina)	33.500,00
Descontos incondicionais (gasolina)	6.500,00
Ganho na venda de imobilizado	38.000,00

Informações adicionais:

Percentuais para estimativa de IR e CSLL

ATIVIDADES	BaseIR	BaseCSLL
Comércio e indústria	8,0%	12,0%
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, inclusive gás natural	1,6%	12,0%
Prestação de serviços em geral	32,0%	32,0%

Alíquotas incidentes sobre a base de cálculo:

Imposto de Renda (IR)

Normal 15%

Adicional 10%

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Normal 9%

50. O valor do Imposto de Renda (IR), no mês de agosto de 2005, da Rede Unida de Postos de Gasolina S/A, calculado por estimativa, em reais, foi de:
- a) 19.284,00;
 - b) 30.140,00;
 - c) 32.140,00;
 - d) 121.800,00;
 - e) 179.625,00.
51. O valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no mês de agosto de 2005, da Rede Unida de Postos de Gasolina S/A, calculado por estimativa, em reais, foi de:
- a) 11.570,40;
 - b) 19.284,00;
 - c) 20.088,00;
 - d) 23.508,00;
 - e) 24.543,00.
52. (BNDES – Contador/Fundação Cesgranrio) Lucro Presumido é uma modalidade optativa de apurar o lucro que:
- a) considera o resultado líquido do período de apuração, sem o imposto de renda, ajustado por adições, exclusões e compensações determinadas pela legislação tributária.
 - b) estima o pagamento mensal do IRPJ apurando a base de cálculo em 31 de dezembro do ano-calendário ou na data de encerramento de atividades e efetua o ajuste entre os dois valores na declaração de rendimentos correspondentes.
 - c) estima o lucro a ser tributado a partir de valores globais da receita, dispensando a escrituração contábil, exceto a do livro de registro de inventário e do livro caixa, observados determinados limites e condições.
 - d) serve de base para cálculo de benefícios fiscais de isenção ou redução do IRPJ.
 - e) corresponde ao produto da diferença com perdas de ativos ou com constituição de obrigações cujo fato gerador contábil já tenha ocorrido, não podendo ser medidas com exatidão, tendo, portanto, caráter estimativo.
53. (BNDES – Contador/UFRJ – Núcleo de Computação Eletrônica) A alíquota aplicável sobre a base de cálculo apurada na forma do lucro real, presumido ou arbitrado, para determinar o imposto de renda devido pela pessoa jurídica em cada período-base, a partir do ano-calendário de 1996 é:
- a) 27,5%;
 - b) 19,0%;
 - c) 1,2%;
 - d) 15,0%;
 - e) 4,8%.
54. (BNDES – Contador/UFRJ – NCE) Levando em consideração que o regime de tributação adotado pelo contribuinte é o Lucro Real Anual com levantamento mensal de balanços ou balancetes, para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, os lançamentos no LALUR devem ser feitos:
- a) anualmente apenas, em caso de lucro;
 - b) mensalmente apenas, em caso de lucro;
 - c) anualmente apenas, em caso de prejuízo;
 - d) mensalmente em caso de lucro ou prejuízo;
 - e) anualmente em caso de lucro ou prejuízo.

55. (BNDES – Contador/UFRJ – NCE) A parcela do lucro que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração se sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento. Esta regra é usada sobre a(s) seguinte(s) forma(s) de tributação:

- a) lucro real, presumido e arbitrado;
- b) lucro real e presumido, apenas;
- c) lucro presumido e arbitrado;
- d) lucro real e arbitrado;
- e) lucro real.

56. (BNDES – CONTADOR/Fundação Cesgranrio) Em 2007, a Cia. Zarca S/A, tributada pelo lucro real, antes de fazer a sua declaração anual do Imposto de Renda ano base 2006, fez as seguintes anotações de despesas incluídas na apuração do resultado do exercício, em reais, evidenciadas na Demonstração do Resultado, encerrado em 31/12/2006:

Despesa de:

Brindes = 10.000,00

Provisão para Devedores Duvidosos ou Créditos de Liquidação Duvidosa = 50.000,00

Provisão para Perdas em Processos Trabalhistas = 20.000,00

Considerando-se os aspectos técnicos conceituais e a legislação tributária do Imposto de Renda, o valor de adições temporárias, a ser incluído no LALUR, para determinação do lucro real, em reais, é

- a) 20.000,00;
- b) 30.000,00;
- c) 60.000,00;
- d) 70.000,00;
- e) 80.000,00.

(BNDES – CONTADOR/Fundação Cesgranrio) Considere as informações abaixo para responder às questões de números 57 e 58:

A Zelote S/A apresentou as seguintes informações parciais, em reais, referentes ao mês de janeiro de 2006:

Receita de vendas.....	1.800.000,00
Receita de aplicações financeiras.....	50.000,00
IR na Fonte s/aplicações financeiras	10.000,00
Ganho de equivalência patrimonial.....	120.000,00
Ganhos de capital.....	80.000,00

57. Considerando-se as informações parciais recebidas da Cia. Zelote e a legislação tributária do Imposto de Renda, aplicável à apuração do Imposto de Renda por estimativa (antecipações mensais em bases estimadas), o valor do Imposto de Renda, apurado por estimativa, em janeiro, em reais, é

- a) 21.600,00;
- b) 46.000,00;
- c) 47.100,00;
- d) 54.000,00;
- e) 58.500,00.

58. Considerando-se as informações parciais recebidas da Cia. Zelote e a legislação tributária do Imposto de Renda, aplicável à apuração da contribuição social sobre o Lucro Líquido por estimativa (antecipações mensais em bases estimadas), o valor da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurado por estimativa, no mês de janeiro, em reais, é

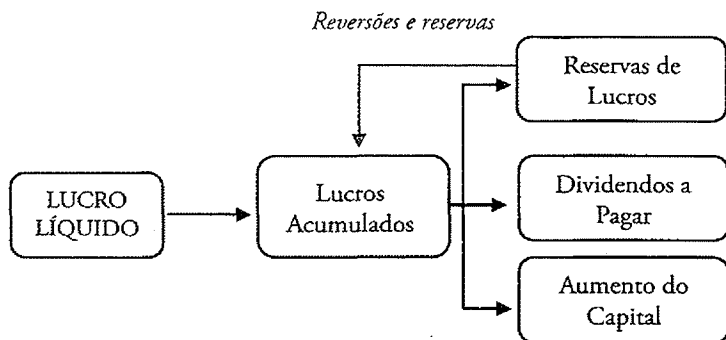
- a) 13.940,00;
- b) 19.440,00;
- c) 21.140,00;
- d) 30.240,00;
- e) 31.140,00.

DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

1. CONCEITO

É a demonstração contábil, cujo objetivo principal é evidenciar a DISTRIBUIÇÃO (destinações) do resultado do exercício. Além disso, tal demonstração também irá mostrar todas as alterações ocorridas ao longo do exercício social na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Caso o resultado do exercício seja LUCRO LÍQUIDO, este será distribuído de acordo com a seguinte sequência:



Do diagrama anterior, observamos que, uma vez apurado o lucro líquido, este será integralmente transferido para a conta *Lucros Acumulados*. Após, um “pedaço” do lucro líquido irá para as *Reservas de Lucros*, onde a *Reserva Legal* é a **única** reserva de lucro obrigatória às sociedades anônimas. O outro “pedaço” poderá ser utilizado para aumentar o Capital Social da empresa. Outro “pedaço” irá para a conta *Dividendos a Pagar*. A parte remanescente ficará na conta *Lucros Acumulados* como sobra, pois não teve nenhuma destinação específica. No entanto, mediante o acréscimo do § 6º ao art. 202 da Lei nº 6.404/1976, através da Lei nº 10.303, de 31 outubro de 2001, os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 (Reserva Legal,

Reservas Estatutárias, Reservas para Contingências, Reserva de Incentivos Fiscais, Reservas de Retenção de Lucros e Reserva de Lucros a Realizar) **DEVERÃO** ser distribuídos como dividendos. Também, de acordo com o art. 178 da Lei nº 6.404/1976, já alterada pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, o patrimônio líquido no balanço patrimonial de encerramento do exercício social é dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Daí, concluímos com base na Lei nº 6.404/76, já alterada pelas referidas leis, que nenhuma companhia poderá ter no balanço de encerramento do exercício social a conta lucros acumulados. Assim, como já mencionado, havendo saldo remanescente nessa conta após as destinações para reservas de lucros, essa sobra deverá ser distribuída como dividendos. No entanto, se uma determinada companhia elaborar balanços patrimoniais que não sejam aquele de encerramento do exercício social, NADA IMPEDE que haja saldo em lucros acumulados nesses balanços, visto que essa conta só não poderá aparecer no balanço de encerramento do exercício social. Assim, por exemplo, se uma companhia encerra seu exercício social em 31 de dezembro de cada ano, e, ao fim de cada trimestre elabora um balanço patrimonial, nada impede que nos balanços dos três primeiros trimestres apareça a conta lucros acumulados com saldo diferente de zero. No entanto, no balanço do 4º trimestre, que é o de encerramento, NÃO poderá aparecer a conta lucros acumulados.

Outra consequência das alterações da Lei nº 6.404/76 pelas referidas leis é que a DLPA de uma companhia começará com prejuízos acumulados com saldo diferente de zero ou com lucros acumulados com saldo igual a ZERO, ou seja, a conta lucros acumulados NÃO FOI EXTINTA. Apenas, ao fim do exercício social, terá que ficar com saldo igual a zero, caso não haja prejuízos acumulados.

2. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Com base no parágrafo único do art. 189 da Lei nº 6.404/76, podemos concluir que o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados e pelas reservas de lucros nessa ordem, devendo a reserva legal ser a última reserva de lucro a ser absorvida. Isto significa que é incompatível a coexistência de reservas de lucros e prejuízos acumulados, ou seja, a existência de prejuízos acumulados seria consequência de uma absorção integral de todas as reservas de lucros. Caso haja prejuízos acumulados e o lucro líquido do exercício seja maior do que estes, a prioridade é absorver tais prejuízos. Após isso, a parte remanescente do lucro será distribuída, sendo que a primeira destinação irá para a reserva legal, à qual serão destinados 5% desta sobra, devendo, no entanto, serem observados os seus limites. No caso de não haver prejuízos acumulados, o valor a ser destinado à formação da reserva legal será de 5% do valor integral do lucro líquido, observando-se os seus limites.

3. ESTRUTURA DA DLPA

De acordo com o art. 186 da Lei nº 6.404/1976, a DLPA (Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados) discriminará:

Saldo no início do período

(±) Ajustes de exercícios anteriores	
(+) Reversões de reservas de lucros	
(+) Lucro líquido/(-) Prejuízo líquido	
(-) Transferências para reservas de lucros	
(-) Dividendos (indicando também o dividendo por ação)	
(-) Parcela dos lucros incorporada ao capital	
(-) Dividendos antecipados (ou intermediários)	(art. 204)
(=) Saldo ao fim do período	

Obs.: Os DIVIDENDOS ANTECIPADOS, opcionalmente, poderão ser um dos itens a serem deduzidos na DLPA, ou serem tratados como conta retificadora do patrimônio líquido. Assim, na contabilização de tais dividendos, poderíamos ter:

Caso sejam deduzidos como item na DLPA:

D – Lucros Acumulados

C – Caixa (ou BCM)

Caso sejam tratados como conta retificadora do patrimônio líquido:

D – Dividendos Antecipados

C – Caixa (ou BCM)

Exemplo: DLPA, em 31/12/X1, da Cia. Astra, que é uma companhia fechada, cujo Capital Social é formado por 2.000 ações ordinárias:

Saldo inicial (31/12/X0)		0
(+) Ajustes		1.000
(+) Reservas para contingências (reversão)		4.000
(+) Lucro líquido		40.000
(-) Transferências para reservas		
Reserva legal (5% de 40.000)	(2.000)	
Reserva estatutária	(3.000)	
Reserva orçamentária	<u>(6.000)</u>	(11.000)
(-) Dividendos (\$ 5,00 por ação)		(10.000)
(-) Parcela incorporada ao capital		(24.000)
Saldo final (31/12/X1)		0

Suponhamos que, ao longo do exercício social de X2, a Cia. Astra tenha um prejuízo líquido de \$ 46.000. Assim, a DLPA, em 31/12/X2, será:

Saldo inicial (31/12/X1)	0
(-) Prejuízo líquido	(46.000)
(+) Reserva orçamenária	6.000
(+) Reserva estatutária	3.000
(+) Reserva legal	2.000
Saldo final (31/12/X2)	(35.000)

Suponhamos agora, que, ao longo do exercício social de X3, a Cia. Astra tenha um lucro líquido de \$ 55.000,00. Assim, a DLPA, em 31/12/X3, será:

Saldo inicial (31/12/X2)	(35.000)
(+) Lucro líquido	55.000
(-) Reserva legal (5% de 20.000)	(1.000)
(-) Dividendos (\$ 3,50 por ação)	(19.000)
Saldo final (31/12/X3)	0

Obs.: Na DLPA de 31/12/X3, como podemos observar, o saldo inicial da conta Prejuízos Acumulados é o saldo final do exercício anterior, o qual é devedor.

4. COMPONENTES DA DLPA

4.1. Saldo Inicial

Corresponde ao valor do saldo da conta Lucros Acumulados (= ZERO) ou Prejuízos Acumulados (saldo devedor diferente de zero) no encerramento do último exercício social.

4.2. Ajustes de Exercícios Anteriores

De acordo com o § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/1976, são considerados ajustes de exercícios anteriores apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

AJUSTES	[Mudança de critério contábil
		Retificação de erros cometidos em exercícios anteriores

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: A Comercial Aurora Ltda. até 31/12/X1 contabilizou suas operações sob a ótica do regime de caixa. A partir de janeiro de X2, a empresa passou a contabilizar suas operações sob a ótica do regime de competência. Desta forma, a empresa deverá contabilizar, em janeiro de X2, os salários de dezembro de X1 no valor de R\$ 6.000,00, os quais foram pagos com cheque no dia 05/01/X2, debitando a conta:

- Salários a Pagar;
- Despesas de Salários;
- Resultado do Exercício;
- Despesas Eventuais;
- Lucros ou Prejuízos Acumulados.

(SOLUÇÃO)

Trata-se de um caso de mudança de critério contábil, visto que a empresa está mudando sua forma de contabilizar, passando do regime de caixa para o regime de competência. Assim, teremos:

Em dezembro de X1: Nenhum lançamento foi feito, pois, pelo regime de caixa, a despesa só seria contabilizada em janeiro de X2, em função da saída do dinheiro.

Em janeiro de X2: Como nenhum lançamento foi feito em dezembro, não existe ainda a conta Salários a Pagar, a qual, caso existisse, seria debitada em janeiro, em contrapartida com um crédito em Bancos. Também, não se pode debitar, em janeiro, a conta Despesas de Salários, pois, se assim fosse, estaríamos contrariando o regime da competência, tendo em vista que tal despesa compete ao exercício de X1, e não ao exercício de X2. Logo, com base no disposto no § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/1976, a solução é debitar a conta Lucros (ou Prejuízos) Acumulados. **(Opção e)**

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: Na realização de uma auditoria na Cia. Lunar, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, foi constatado que, no exercício anterior, a depreciação dos bens imobilizados foi superavaliada em R\$ 2.300,00. Desta forma, o lançamento de ajuste a ser feito no exercício atual deverá ser:

- | | | |
|----|------------------------------------|-------|
| a) | D – Despesas de Depreciação | 2.300 |
| | C – Depreciação Acumulada | 2.300 |
| b) | D – Depreciação Acumulada | 2.300 |
| | C – Despesas de Depreciação | 2.300 |
| c) | D – Despesas de Depreciação | 2.300 |
| | C – Lucros ou Prejuízos Acumulados | 2.300 |
| d) | D – Depreciação Acumulada | 2.300 |
| | C – Lucros ou Prejuízos Acumulados | 2.300 |
| e) | D – Lucros ou Prejuízos Acumulados | 2.300 |
| | C – Despesas de Depreciação | 2.300 |

(SOLUÇÃO)

Trata-se de um caso de “erro imputável a determinado exercício anterior”. Como a depreciação foi superavaliada em R\$ 2.300,00, a conta Depreciação Acumulada, cujo saldo é credor, deverá ser debitada de R\$ 2.300,00, em contrapartida com a conta Lucros (ou Prejuízos) Acumulados, sendo esta creditada. (Opção d)

4.3. Reversões de Reservas de Lucros

Quando as reservas de lucros são constituídas, a contabilização se dá por débito em Lucros Acumulados e crédito na reserva de lucros formada. Genericamente, temos a seguinte forma de contabilizar:

D – Lucros Acumulados

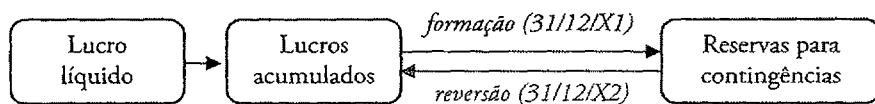
C – Reserva de Lucros

A reversão é exatamente a operação inversa à formação, isto é, sua contabilização se dá por débito na reserva de lucros revertida, em contrapartida com crédito na conta Lucros Acumulados:

D – Reserva de Lucros

C – Lucros Acumulados

Das reservas de lucros existentes, a que normalmente é revertida é a Reserva para Contingências. Esta, de acordo com o § 2º do art. 195 da Lei nº 6.404/1976, será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificarem sua constituição ou em que ocorrer a perda.



Nota: Regra geral, a reversão da reserva de contingências é feita no encerramento do exercício seguinte à sua formação. No entanto, nada impede que a reversão seja em outros exercícios (ver item 11.2.2.3. do Capítulo 12).

4.4. Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício

No caso do Resultado do Exercício ser Lucro Líquido, será feito o seguinte lançamento:

D – Resultado do Exercício (ou Apuração do Resultado)

C – Lucros ou Prejuízos Acumulados

No entanto, caso o Resultado do Exercício seja Prejuízo Líquido, será feito o seguinte lançamento:

D – Lucros ou Prejuízos Acumulados

C – Resultado do Exercício (ou Apuração do Resultado)

4.5. Transferências para Reservas

As transferências para reservas equivalem à formação de reservas. Conforme visto anteriormente, tal transferência se dá por débito na conta Lucros Acumulados, em contrapartida com créditos nas reservas de lucros. Todos os detalhes sobre as reservas de lucros são abordados no Capítulo 12.

4.6. Juros sobre o Capital Próprio

As empresas, por opção própria, podem pagar aos sócios, acionistas ou titular de empresa individual juros sobre o valor do patrimônio líquido (juros sobre o capital próprio), os quais são considerados despesa financeira.

No entanto, para que a referida despesa seja dedutível para o cálculo do IR, esses juros devem ser limitados à TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) (Lei nº 9.249/1995, art. 9º, alterado pelo art. 88, XXVI, da Lei nº 9.430/1996).

Assim, a contabilização poderá ser feita da seguinte forma:

D – Juros sobre Capital Próprio

C – Juros a Pagar

C – IRRF a Recolher

Caso, posteriormente, a empresa aumente seu Capital Social, utilizando o crédito acima (Juros a Pagar), será feita a seguinte contabilização:

D – Juros a Pagar

C – Capital Social

Nesse último caso, a utilização do crédito (juros a pagar) líquido do IRRE, para aumento de capital, não afeta a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio (art. 1º da IN da SRF nº 41, de 1998).

Visto que tais juros são opcionais, algumas empresas o contabilizam e outras, não. Dessa forma, haverá dificuldade de comparabilidade das demonstrações do resultado entre essas empresas.

Para diminuir a referida dificuldade, a Deliberação CVM nº 707, de 1996, determina que, no lugar de serem lançados na DRE como despesa financeira, tais juros sejam destinados diretamente a débito da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, aparecendo dessa forma como item da DLPA ou da DMPL. No entanto, caso as companhias lancem esses juros como despesa financeira na DRE, ficarão obrigadas à reversão dos mesmos na última linha da DRE, antes do valor do Lucro Líquido ou Prejuízo Líquido do exercício. Assim, suponhamos, por exemplo, a DRE a seguir, onde, do total das despesas financeiras de R\$ 19.000,00, R\$ 8.000,00, sejam juros sobre o capital próprio:

Receita Bruta.....	100.000,00
(-) ICMS, PIS, Cofins	(18.000,00)
(=) Receita Líquida	82.000,00
(-) CMV.....	(31.000,00)
(=) Lucro Bruto.....	51.000,00
(-) Despesas Comerciais.....	(6.000,00)
(-) Despesas Financeiras.....	(19.000,00)
(-) Despesas Administrativas.....	(12.000,00)
(=) Lucro Operacional.....	14.000,00
(+) Resultado Não Operacional	6.000,00
(=) Lucro antes da CSLL e IR.....	20.000,00
(-) CSLL e IR.....	(4.800,00)
(+) Juros sobre Capital Próprio	8.000,00
(=) Lucro Líquido (exercício social de X2)	23.200,00

A contabilização da reversão desses juros será a seguinte:

D – Lucros ou Prejuízos Acumulados 8.000,00

C – Apuração do Resultado 8.000,00

Consequentemente, a DLPA da empresa incluirá tais juros como item de dedução. Supondo que seja a seguinte, teríamos:

Lucros Acumulados (saldo 31/12/X1)	0,00
(+) Lucro Líquido (exercício social de X2)	23.200,00
(-) Reserva Legal (5% 23.200,00)	(1.160,00)
(-) Reserva Estatutária (9% 23.200,00).....	(2.088,00)
(-) Dividendos (0,3984 por ação)	(11.952,00)
(-) Juros sobre Capital Próprio	(8.000,00)
(=) Lucros Acumulados (saldo 31/12/X2).....	0,00

Obs.: Quando estornamos os Juros sobre Capital Próprio (JCP) da DRE, em princípio, estamos apurando o lucro líquido como se esses juros não existissem em despesas financeiras. No entanto, o Lucro antes do IR e CSLL foi calculado líquido desses

juros, ou seja, já líquidos de R\$ 8.000,00, e, consequentemente, o IR e a CSLL (alíquota conjunta de 24%) foram calculados sobre os R\$ 20.000,00, isto é, 24% de R\$ 20.000,00 = R\$ 4.800,00. Porém, ao anularmos esses juros da DRE, devemos ajustar também o lucro líquido ao valor que seria se o IR e a CSLL fossem calculados sobre os R\$ 28.000,00 e não sobre os R\$ 20.000,00. Dessa forma, apesar da Deliberação CVM nº 707/1996 não deixar claro esse fato, o efeito do IR e CSLL incidente sobre os R\$ 8.000,00, isto é, 24% de R\$ 8.000 = R\$ 1.920,00 também deve ser estornado na última linha da DRE da seguinte forma:

D – Apuração do Resultado	1.920,00
C – Lucros Acumulados	1.920,00

Cabe ressaltar que o IR e CSLL a Pagar continuariam no valor de R\$ 4.800,00 e não de R\$ 6.720,00, pois, observadas as condições impostas pela legislação fiscal, o valor desses juros é dedutível para efeitos de lucro tributável. Finalmente, as demonstrações “corretas” do exemplo anterior seriam as seguintes:

Receita Bruta.....	100.000,00
(-) ICMS, PIS, Cofins.....	(18.000,00)
(=) Receita Líquida.....	82.000,00
(-) CMV.....	(31.000,00)
(=) Lucro Bruto.....	51.000,00
(-) Despesas Comerciais.....	(6.000,00)
(-) Despesas Financeiras.....	(19.000,00)
(-) Despesas Administrativas.....	(12.000,00)
(=) Lucro Operacional.....	14.000,00
(+) Resultado Não operacional.....	6.000,00
(=) Lucro antes da CSLL e IR.....	20.000,00
(-) CSLL e IR.....	(4.800,00)
(+) Juros sobre Capital Próprio.....	8.000,00
(-) IR e CSLL sobre JCP.....	(1.920,00)
(=) Lucro Líquido (exercício social de X2).....	21.280,00

Finalmente, teríamos a seguinte DLPA:

Lucros Acumulados (saldo 31/12/X1)	0,00
(+) Lucro Líquido (exercício social de X2)	21.280,00
(-) Reserva Legal (5% 21.280,00)	(1.064,00)
(-) Reserva Estatutária (9% 21.280,00)	(1.915,20)
(-) Dividendos (0,40736 por ação)	(12.220,80)
(-) Juros sobre Capital Próprio	(8.000,00)
(+) IR e CSLL sobre JCP	1.920,00
(=) Lucros Acumulados (saldo 31/12/X2)	0,00

Se a empresa do exemplo anterior tivesse optado por lançar os JCP diretamente a débito de Lucros ou Prejuízos Acumulados, teríamos a seguinte DRE:

Receita Bruta	100.000,00
(-) ICMS, PIS, Cofins	(18.000,00)
(=) Receita Líquida	82.000,00
(-) CMV	(31.000,00)
(=) Lucro Bruto	51.000,00
(-) Despesas Comerciais	(6.000,00)
(-) Despesas Financeiras	(11.000,00)
(-) Despesas Administrativas	(12.000,00)
(=) Lucro Operacional	14.000,00
(+) Resultado Não operacional	6.000,00
(=) Lucro antes da CSLL e IR	28.000,00
(-) CSLL e IR	(6.720,00)
(=) Lucro Líquido (exercício social de X2)	21.280,00

No entanto, os JCP, observadas as condições da legislação fiscal, são dedutíveis na base de cálculo do IR e CSLL. Assim, apesar da despesa com IR e CSLL indicada na DRE acima ser de R\$ 6.720,00, o valor a pagar desses tributos continuaria sendo de R\$ 4.800,00. Assim, teríamos a seguinte contabilização:

D – Lucros ou Prejuízos Acumulados	8.000,00
C – Juros Sobre Capital Próprio a Pagar (passivo)	8.000,00
 D – CSLL (despesa)	 6.720,00
C – CSLL e IR a Pagar (passivo)	4.800,00
C – Lucros ou Prejuízos Acumulados	1.920,00

Porém, a DLPA neste caso seria exatamente a mesma indicada acima.

Nota: A fim de facilitar o entendimento dos juros sobre o capital próprio, na contabilização do CSLL e IR a Pagar estamos supondo que o pagamento desses tributos fosse anual, ou seja, a empresa não tivesse pago nenhuma parte desses tributos ao longo do ano. Pela legislação atual, a empresa teria que optar pelo Lucro Real anual com pagamentos mensais por estimativa ou pelo Lucro Real trimestral com pagamentos até o último dia útil do mês subsequente a cada trimestre.

Obs.: Nas DLPA anteriores, supomos que o capital social estava dividido em 30.000 ações e que o estatuto fixou a reserva estatutária em 9% do lucro líquido e os dividendos em 40% do lucro líquido após a reserva legal. Desta forma, os dividendos foram obridos da seguinte forma:

1ª) No caso em que o lucro líquido foi de R\$ 23.200,00:

■ Dividendos = 40% (23.200,00 – 1.160,00) = 8.816,00

■ Saldo remanescente em Lucros Acumulados = 23.200,00 – 1.160,00 – 2.088,00 – 8.816,00 – 8.000,00 = 3.316,00

■ No entanto, de acordo com o § 6º do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, os lucros não destinados às reservas de lucros DEVERÃO ser distribuídos como dividendos. Assim, o valor final dos dividendos distribuídos será a soma desses calculados nos termos do estatuto com o saldo remanescente em lucros acumulados, ou seja, 8.816,00 + 3.316,00 = 11.952,00.

2ª) No caso em que o lucro líquido foi de R\$ 21.280,00 (caso correto):

■ Dividendos = 40% (21.280,00 – 1.064,00) = 8.086,40

■ Saldo remanescente em Lucros Acumulados = 21.280,00 – 1.064,00 – 1.915,20 – 8.086,40 – 8.000,00 + 1.920,00 = 4.134,40

■ Assim, o valor final dos dividendos distribuídos será a soma desses calculados nos termos do estatuto com o saldo remanescente em lucros acumulados, ou seja, 8.086,40 + 4.134,40 = 12.220,80.

Conclusão: O valor dos dividendos fixado no estatuto não é necessariamente aquele que vai ser distribuído. É apenas o MÍNIMO a ser distribuído, visto que o saldo remanescente em lucros acumulados será somado a esse mínimo.

4.7. Dividendos

4.7.1. Introdução

Como já visto em capítulos anteriores, os dividendos constituem a parte dos lucros da empresa pertencentes aos acionistas.

Normalmente os dividendos são estabelecidos no estatuto da companhia como um percentual sobre os lucros. Porém, em consonância com o § 1º do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, o estatuto poderá fixar os dividendos como porcentagem do lucro ou do capital social, ou ainda fixar outros critérios para o seu cálculo, desde que estes sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos da administração ou da maioria.

Em relação ao pagamento, de acordo com o art. 201 da Lei nº 6.404/1976, os dividendos podem ser pagos à conta do lucro líquido do exercício, dos lucros acumulados, das reservas de lucros, ou ainda, no caso das ações preferenciais que possuem prioridade na distribuição do dividendo cumulativo, à conta das reservas de capital (exceto a correção monetária do capital realizado), quando não houver lucro no exercício ou quando este for insuficiente para o pagamento de tais dividendos.

4.7.2. Estatuto Omissivo

De acordo com o art. 202 da Lei nº 6.404/1976, se o estatuto da companhia for omissivo com relação aos dividendos, estes deverão ser calculados na base de **metade** do lucro líquido ajustado nos termos do referido artigo. Para o ajuste do lucro líquido, utilizamos a seguinte fórmula:

$$LLA = LL - RL \pm RC$$

Legenda:

LLA: Lucro Líquido Ajustado

LL: Lucro Líquido

RL: Parcela do Lucro Líquido destinada à Reserva Legal

+ RC: Reserva para Contingências (revertida)

– RC: Reserva para Contingências (parcela do lucro destinada à sua formação)

Exemplo: Dados referentes à Comercial LINUX S/A, empresa de capital aberto, cujo estatuto é omissivo com relação aos dividendos:

Lucro Líquido (exercício de X2)	20.000
Lucros Acumulados (saldo 31/12/X1)	ZERO

Destinações para reservas de lucros:

Reserva Legal	1.000
Reserva Estatutária	1.800
Reserva para Contingências	3.000
Reserva Orçamentária	2.600

Reversões de reservas:

Reserva para Contingências	5.000
----------------------------	-------

Supondo que não haja destinação do lucro líquido para a constituição de Reserva de Lucros a Realizar, teremos:

$$LLA = 20.000 - 1.000 - 3.000 + 5.000 = 21.000$$

$$\text{Dividendos a Pagar (saldo parcial)} = \frac{21.000}{2} = 10.500$$

Lucros Acumulados (saldo transitório em 31/12/X2) = $20.000 + 5.000 - 1.000 - 1.800 - 3.000 - 2.600 - 10.500 = 6.100$

Porém, de acordo com o § 6º do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 (Reserva Legal, Reservas Estatutárias, Reserva para Contingências, Reserva de Incentivos Fiscais, Reserva de Retenção de Lucros e Reserva de Lucros a Realizar). **DEVERÃO** ser distribuídos como dividendos. Assim:

Dividendos a Pagar (saldo final em 31/12/X2) = $10.500 + 6.100 = 16.600$

Lançamentos contábeis:

(1) Reversão da Reserva para Contingências:

D – Reservas para Contingências	5.000
C – Lucros Acumulados	5.000

(2) Encerramento da conta transitória Resultado do Exercício:

D – Resultado do Exercício	20.000
C – Lucros Acumulados	20.000

(3) Constituição das reservas de lucros:

D – Lucros Acumulados	8.400
C – Reserva Legal	1.000
C – Reserva Estatutária	1.800
C – Reserva para Contingências	3.000
C – Reserva Orçamentária	2.600

(4) Distribuição dos Dividendos:

D – Lucros Acumulados	16.600
C – Dividendos a Pagar	16.600

Observações:

1) Com base no art. 197 da Lei nº 6.404/1976, no exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral PODERÁ, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar. Em consonância com o § 1º do mesmo artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma do resultado líquido positivo da equivalência patrimonial com o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

2) De acordo com o inciso II do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I do referido artigo **poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado**, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar.

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I – metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

- a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e
- b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores.

Suponhamos, no exemplo da Comercial LINUX S/A, que na composição do lucro líquido do exercício social de X2, entre outros valores, fossem apurados os seguintes:

Resultado Positivo na Equivalência Patrimonial	7.900
Lucro em vendas a prazo para recebimento em X4	4.300

Parcela Realizada do Lucro Líquido = $20.000 - 7.900 - 4.300 = 7.800 \rightarrow$ Saldo parcial de Dividendos a Pagar, supondo que a empresa constituísse RLAR (Reserva de Lucros a Realizar) pelo seu máximo valor. Desta forma, a diferença entre o valor do dividendo obrigatório e a parcela realizada do lucro líquido, isto é, $10.500 - 7.800 = 2.700$, será o valor a ser destinado à constituição de RLAR.

Lucros Acumulados (saldo transitório em 31/12/X2) = $20.000 + 5.000 - 1.000 - 1.800 - 3.000 - 2.600 - 7.800 - 2.700 = 6.100$

No entanto, conforme já mencionado anteriormente, de acordo com o § 6º do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 (Reserva Legal, Reservas Estatutárias, Reserva para Contingências, Reserva de Incentivos Fiscais, Reserva de Retenção de Lucros e Reserva de Lucros a Realizar) **DEVERÃO** ser distribuídos como dividendos. Desta forma:

Dividendos a Pagar (saldo final em 31/12/X2) = $7.800 + 6.100 = 13.900$

Lançamentos contábeis:

(1) *Reversão da Reserva para Contingências:*

D – Reserva para Contingências	5.000
C – Lucros Acumulados	5.000

(2) *Encerramento da conta transitória Resultado do Exercício:*

D – Resultado do Exercício	20.000
C – Lucros Acumulados	20.000

(3) *Constituição das reservas de lucros:*

D – Lucros Acumulados	11.100
C – Reserva Legal	1.000
C – Reserva Estatutária	1.800
C – Reserva para Contingências	3.000
C – Reserva Orçamentária	2.600
C – Reserva de Lucros a Realizar	2.700

(4) *Distribuição dos Dividendos:*

D – Lucros Acumulados	13.900
C – Dividendos a Pagar	13.900

(5) *Pagamento dos Dividendos:*

D – Dividendos a Pagar	13.900
C – Caixa/Bancos	13.900

Observações (continuação):

3) De acordo com o § 2º do art. 197 da Lei nº 6.404/1976, a reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório (ou compensação de prejuízos – art. 189, parágrafo único) e, para efeito do inciso III do art. 202, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro.

4) De acordo com o § 2º do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, quando o estatuto for omissivo e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I do referido artigo. Desta forma:

$$\text{Dividendo mínimo} = \text{LLA} \div 4$$

5) De acordo com o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a **reserva de incentivos fiscais** a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, QUE PODERÁ SER EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO DO

DIVIDENDO OBRIGATÓRIO (inciso I do *caput* do art. 202 desta Lei). Assim, havendo a Reserva de Incentivos Fiscais (RIF) o Lucro Líquido Ajustado (LLA) nos termos da lei será o seguinte:

$$\text{LLA} = \text{LL} - \text{RL} \pm \text{RC} - \text{RIF}$$

Desta forma, se o estatuto da companhia for omissivo com relação aos dividendos, o valor mínimo desses a ser distribuído aos acionistas será igual à metade do valor obtido na expressão acima.

6) Como visto no item 4.2 deste capítulo, os ajustes de exercícios anteriores têm como contrapartida a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Tais ajustes representam despesas ou receitas de exercícios anteriores, as quais não foram apropriadas. Desta forma, havendo tais ajustes, estes deverão ser somados (no caso de receitas não apropriadas em exercícios anteriores) ou subtraídos (no caso de despesas não apropriadas em exercícios anteriores) ao Lucro Líquido do exercício para o cálculo dos dividendos.

4.7.3. Dividendo por Ação

Quanto às preferências ou vantagens das ações preferenciais, existem 3 (três) tipos de ações preferenciais:

- Ações preferenciais de dividendo fixo
- Ações preferenciais de dividendo mínimo
- Ações preferenciais de dividendo não fixo e não mínimo

Assim, de forma geral, existem 4 tipos de dividendos:

- Dividendo fixo de ações preferenciais
- Dividendo mínimo de ações preferenciais
- Dividendo não fixos e não mínimos de ações preferenciais
- Dividendo de ações ordinárias

De acordo com o art. 17 da Lei nº 6.404/1976, salvo disposição em contrário no estatuto:

- 1) o dividendo prioritário não é cumulativo;
- 2) a ação com dividendo fixo não participa dos lucros remanescentes;
- 3) a ação com dividendo mínimo participa dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ações ordinárias, depois de a estas ser assegurado dividendo igual ao mínimo.

Observações:

1) **Dividendo Prioritário:** É o dividendo fixo ou mínimo. Exceto pelo valor destinado à constituição de reserva legal, tal dividendo, incluindo o atrasado (no caso de ser cumulativo), não pode ser prejudicado por nenhuma outra destinação do lucro líquido. Mesmo no caso da inexistência ou insuficiência do lucro líquido, tal dividendo deverá ser atribuído à conta de lucros acumulados ou reservas (exceto a reserva de correção do capital social e as reservas de reavaliação).

2) **Dividendo Cumulativo:** É o dividendo que, em caso de não distribuição em determinado exercício, vai se acumulando para distribuição futura.

3) **Dividendo Fixo:** Juntamente com o dividendo mínimo, o dividendo fixo é calculado antes do dividendo das ações preferenciais de dividendo não fixo e não mínimo e antes do dividendo das ações ordinárias. Assim, suponhamos, por exemplo, que as seguintes informações foram obtidas em uma companhia:

Dividendos a Pagar = 36.000,00

Nº de ações ordinárias = 4.000

Nº de ações preferenciais (dividendo fixo de 6,00 por ação) = 1.000

Desta forma, teríamos:

Dividendo (ações preferenciais) = $1.000 \times 6,00 = 6.000,00$

Dividendo (ações ordinárias) = $36.000,00 - 6.000,00 = 30.000,00$

Dividendo por ação ordinária = $30.000,00 \div 4.000 = 7,50$

Notemos que as ações preferenciais de dividendos fixos não participam dos lucros remanescentes, pois estes são totalmente atribuídos às ações ordinárias.

4) **Dividendo Mínimo:** como já comentado anteriormente, a ação com dividendo mínimo participa dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ações ordinárias, depois de a estas ser assegurado dividendo igual ao mínimo. Assim, suponhamos, por exemplo, as seguintes informações:

Dividendos a Pagar = 48.000,00

Nº de ações ordinárias = 8.000

Nº de ações preferenciais (dividendo mínimo de 4,60) = 2.000

Desta forma, teríamos:

Dividendo por ação (preferencial e ordinária) = $48.000,00 \div 10.000 = 4,80$

Como 4,80 é maior ou igual a 4,60, o dividendo de 4,80 seria igual para todas as ações.

Considerando ainda o mesmo exemplo, suponhamos que, em vez do dividendo mínimo ser de 4,60, fosse de 5,00. Desta forma, o dividendo não poderia ser de 4,80 para todas as ações. Teríamos que dar prioridade ao dividendo mínimo que seria de $2.000 \times 5,00 = 10.000,00$. Os 38.000,00 remanescentes seriam distribuídos entre as ações ordinárias, ficando o dividendo por ação destas igual a $38.000,00 \div 8.000 = 4,75$.

5) Em consonância com o art. 17 da Lei nº 6.404/1976, independentemente do direito de receber ou não o valor de reembolso do capital com prêmio ou sem ele, as ações preferenciais sem direito de voto ou com restrição ao exercício deste direito, somente serão admitidas à negociação no mercado de valores mobiliários se a elas for atribuída **pelo menos** uma das seguintes preferências ou vantagens:

I – direito de participar do dividendo a ser distribuído, correspondente a, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido do exercício, calculado na forma do art. 202, de acordo com o seguinte critério:

- a) prioridade no recebimento dos dividendos mencionados neste inciso correspondente a, no mínimo, 3% (três por cento) do valor do patrimônio líquido da ação; e
- b) direito de participar dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de a estas assegurado dividendo igual ao mínimo prioritário estabelecido em conformidade com a alínea a; ou

II – direito ao recebimento de dividendo, por ação preferencial, pelo menos 10% (dez por cento) maior do que o atribuído a cada ação ordinária; ou

III – direito de serem incluídas na oferta pública de alienação de controle, nas condições previstas no art. 254, assegurado o dividendo pelo menos igual ao das ações ordinárias.

Exemplo: Suponhamos as seguintes informações apuradas por uma companhia que deseja que suas ações preferenciais sem direito a voto sejam admitidas para negociação nas bolsas de valores:

Dividendos a Pagar = 28.800,00

Nº de ações ordinárias = 500

Nº de ações preferenciais (dividendo não prioritário) = 200

Supondo ainda que o dividendo preferencial fosse 10% superior ao das ações ordinárias, teríamos:

D = valor do dividendo por ação ordinária

1,1 **D** = valor do dividendo por ação preferencial

Consequentemente:

$500 \times D = 500D$ = dividendo total das ações ordinárias

$200 \times 1,1 D = 220D$ = dividendo total das ações preferenciais

Logo, teríamos a seguinte equação:

$500D + 220D = 28.800$

$720D = 28.800$

→

$D = 40 \text{ e } 1,1 D = 44$

Art. 17. As preferências ou vantagens das ações preferenciais podem consistir:

- I – em prioridade na distribuição de dividendo, fixo ou mínimo;
- II – em prioridade no reembolso do capital, com prêmio ou sem ele; ou

III – na acumulação das vantagens de que tratam os incisos I e II.

§ 1º. Independentemente do direito de receber ou não o valor de reembolso do capital com prêmio ou sem ele, as ações preferenciais sem direito de voto ou com restrição ao exercício deste direito, somente serão admitidas à negociação no mercado de valores mobiliários se a elas for atribuída pelo menos uma das seguintes preferências ou vantagens:

I – direito de participar do dividendo a ser distribuído, correspondente a, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido do exercício, calculado na forma do art. 202, de acordo com o seguinte critério:

a) prioridade no recebimento dos dividendos mencionados neste inciso correspondente a, no mínimo, 3% (três por cento) do valor do patrimônio líquido da ação; e

b) direito de participar dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de a estas assegurado dividendo igual ao mínimo prioritário estabelecido em conformidade com a alínea a; ou

II – direito ao recebimento de dividendo, por ação preferencial, pelo menos 10% (dez por cento) maior do que o atribuído a cada ação ordinária; ou

III – direito de serem incluídas na oferta pública de alienação de controle, nas condições previstas no art. 254-A, assegurado o dividendo pelo menos igual ao das ações ordinárias.

§ 2º. Deverão constar do estatuto, com precisão e minúcia, outras preferências ou vantagens que sejam atribuídas aos acionistas sem direito a voto, ou com voto restrito, além das previstas neste artigo.

§ 3º. Os dividendos, ainda que fixos ou cumulativos, não poderão ser distribuídos em prejuízo do capital social, salvo quando, em caso de liquidação da companhia, essa vantagem tiver sido expressamente assegurada.

§ 4º. Salvo disposição em contrário no estatuto, o dividendo prioritário não é cumulativo, a ação com dividendo fixo não participa dos lucros remanescentes e a ação com dividendo mínimo participa dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de a estas assegurado dividendo igual ao mínimo.

§ 5º. Salvo no caso de ações com dividendo fixo, o estatuto não pode excluir ou restringir o direito das ações preferenciais de participar dos aumentos de capital decorrentes da capitalização de reservas ou lucros (art. 169).

§ 6º. O estatuto pode conferir às ações preferenciais com prioridade na distribuição de dividendo cumulativo o direito de recebê-lo, no exercício em que o lucro for insuficiente, à conta das reservas de capital de que trata o § 1º do art. 182.

§ 7º. Nas companhias objeto de desestatização poderá ser criada ação preferencial de classe especial, de propriedade exclusiva do ente desestatizante, à qual o estatuto social poderá conferir os poderes que especificar, inclusive o poder de veto às deliberações da assembleia geral nas matérias que especificar.

4.7.4. Lucro Líquido por Ação

Não devemos confundir **dividendo por ação** com **lucro líquido por ação**. Caso o dividendo total seja apenas uma parte do lucro líquido do exercício, certamente o dividendo por ação será menor do que o lucro líquido por ação.

Também, ao passo que o dividendo por ação deverá ser indicado na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido, o lucro líquido por ação deverá ser indicado na demonstração do resultado do exercício.

Entretanto, para calcularmos o lucro líquido por ação, normalmente devemos calcular primeiro o dividendo por ação. Desta forma, por exemplo, suponhamos as seguintes informações obtidas numa empresa:

Lucro Líquido = 18.000,00

Nº de ações ordinárias = 2.000

Nº de ações preferenciais (dividendo fixo de 8,00) = 500

Supondo que, dos 18.000,00, 6.000,00 fossem destinados à constituição de reservas de lucros, teríamos:

1) Dividendos a Pagar = 18.000,00 – 6.000,00 = 12.000,00

2) Dividendos (ações preferenciais) = 500 × 8,00 = 4.000,00

3) Dividendos (ações ordinárias) = 12.000,00 – 4.000,00 = 8.000,00

4) Dividendo por ação ordinária = 8.000,00 ÷ 2.000,00 = 4,00

Os 6.000,00 destinados para as reservas de lucros, no cálculo do lucro líquido por ação, deverão ser divididos igualmente entre todas as ações, isto é, para cada ação serão atribuídos $6.000,00 \div 2.500 = 2,40$. Assim:

Lucro Líquido por Ação Preferencial = Dividendo por Ação Preferencial + 2,40 = 8,00 + 2,40 = 10,40

Lucro Líquido por Ação Ordinária = Dividendo por Ação Ordinária + 2,40 = 4,00 + 2,40 = 6,40

Observação: Muitas vezes, na apresentação DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), o lucro líquido por ação é demonstrado pelo seu valor médio. Desta forma, nesse último exemplo, opcionalmente, poder-se-ia na DRE indicar o lucro líquido por ação dividindo-se o lucro líquido total pelo total de ações (ordinárias + preferenciais). Fazendo isso, teríamos: lucro líquido por ação = $18.000 \div 2.500 = 7,20$. Esta não é a forma ideal de apresentação, mas é aceita por muitos autores, tendo em vista sua simplicidade.

4.8. Parcela dos Lucros Incorporada ao Capital

Conforme já comentado anteriormente, ao distribuir o lucro líquido do exercício, opcionalmente, mediante prévia aprovação em assembleia geral, pode-se destinar uma parte ao aumento do capital social. Neste caso, será feita a seguinte contabilização:

D – Lucros Acumulados

C – Capital Social

4.9. Saldo Final da DLPA

Caso haja valor remanescente em Lucros Acumulados, este deverá ser revertido para os dividendos, ficando aquela conta com saldo ZERO, não aparecendo, portanto, no balanço patrimonial. No caso de saldo devedor, esse valor será indicado no balanço patrimonial como Prejuízos Acumulados.

5. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

É a demonstração contábil que tem por objetivo evidenciar as movimentações ocorridas no patrimônio líquido ao longo do exercício social.

De acordo com a Instrução CVM nº 59/1986, as companhias abertas são obrigadas a elaborar e publicar tal demonstração. Como normalmente a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados está incluída na referida demonstração, a cia. não precisará elaborar e publicar, separadamente, a DLPA.

Exemplo:

ITENS	CAPITAL SOCIAL	RESERVAS		Lucros/ Prejuízos Acumulados	TOTAL
		De Capital	De Lucros		
Saldos (31/12/X1)	180.000	30.000	0	(10.000)	200.000
Lucro líquido (X2)	-	-	-	70.000	70.000
Reserva Legal [5% (70.000 – 10.000)]	-	-	3.000	(3.000)	0
Dividendos	-	-	-	(25.000)	(25.000)
Ágio na emissão de ações	-	36.000	-	-	36.000
Aumento do Capital:					
■ com lucros	32.000	-	-	(32.000)	0
■ com reservas de capital	24.000	(24.000)	-	-	0
■ pelos sócios	45.000	-	-	-	45.000
Saldos (31/12/X2)	281.000	42.000	3.000	0	326.000

Nota: Observemos que a soma horizontal da última linha é igual à soma vertical da última coluna, isto é, 326.000. Esta é a forma de tirarmos a “prova real” da referida demonstração.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: A Cia. Esmeralda, cujo estatuto era omissivo com relação ao dividendo, mediante proposta à AGO, fixou em seu estatuto o valor do dividendo mínimo obrigatório, cabendo a cada uma das 7.600 ações a importância de \$ 4,60. Sabe-se que nesse exercício só foi constituída pela primeira vez a Reserva Legal. Sabe-se ainda que o lucro líquido

do exercício alcançou apenas 40% do Capital Social e que a única participação existente era a dos administrados, fixada esta no estatuto em 8%. Desta forma, pode-se afirmar que o valor da referida participação é de:

- a) \$ 12.000,00;
- b) \$ 10.600,00;
- c) \$ 12.800,00;
- d) \$ 15.000,00;
- e) \$ 11.500,00.

(SOLUÇÃO)

Em primeiro lugar, iremos determinar o Lucro Líquido, utilizando a fórmula do dividendo mínimo (25% do Lucro Líquido Ajustado nos termos do art. 202):

$$\text{Dividendos a Pagar} = \frac{LLA}{4} \rightarrow 4,60 \times 7.600 = \frac{LL - 5\% LL}{4} \rightarrow LL = 147.200$$

Agora, levando em conta que a base de cálculo da Participação de Administradores é o LAPIR (Lucro Após o Imposto de Renda = REXAIR - PIR), montaremos a seguinte equação:

LAPIR - 8% do LAPIR = Lucro Líquido, ou seja,

$$0,92 \text{ LAPIR} = 147.200 \rightarrow \text{LAPIR} = 160.000$$

Finalmente, Participação de Administradores = 8% de 160.000 = 12.800

(Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: No exercício social de X1, o lucro líquido da Bandeirantes S/A foi de R\$ 53.000,00. Nesse exercício, o Capital Social da cia. estava dividido da seguinte forma:

- Número de ações ordinárias = 9.000
- Número de ações preferenciais (dividendo fixo de 4,50) = 1.000
- Número de ações preferenciais (dividendo mínimo de 4,00) = 1.500
- Número de ações preferenciais (dividendo não fixo e não mínimo) = 2.500

Supondo que do lucro, 6.100,00 foram destinados à constituição de reservas, e que o dividendo preferencial não prioritário é 10% superior ao das ações ordinárias, o dividendo por ação ordinária será, aproximadamente, igual a:

- a) 3,20;
- b) 3,10;
- c) 2,90;
- d) 2,80;
- e) 2,70.

(SOLUÇÃO)

Em primeiro lugar, iremos calcular o valor do dividendo total:

$$\text{Dividendos a Pagar} = 53.000,00 - 6.100,00 = 46.900,00$$

Em segundo lugar, iremos considerar o seguinte:

D = Dividendo por ação ordinária = Dividendo por ação preferencial de dividendo mínimo (supondo que D seja maior ou igual a 4,00)

$1,1 D$ = Dividendo por ação preferencial de dividendo não prioritário

Desta forma, teremos:

- 1) Dividendo total fixo = $4,50 \times 1.000 = 4.500,00$
- 2) Dividendo total das ações ordinárias = $D \times 9.000 = 9.000 D$
- 3) Dividendo total das ações preferenciais de dividendo mínimo = $D \times 1.500 = 1.500 D$
- 4) Dividendo total das ações preferenciais de dividendo não prioritário = $1,1 D \times 2.500 = 2.750 D$

Finalmente, tendo em vista que o somatório de todos os dividendos totais terá que ser igual aos Dividendos a Pagar, montaremos a seguinte equação:

$$4.500 + 9.000 D + 1.500 D + 2.750 D = 46.900$$

$$13.250 D = 42.400 \rightarrow D = 3,20 \rightarrow \text{Não pode, pois } 3,20 < 4,00.$$

Desta forma, teremos que fazer uma nova distribuição, considerando o seguinte:

- 1) D = Dividendo por ação ordinária, que desta vez não será igual ao dividendo das ações preferenciais de dividendo mínimo, pois este será fixado pelo valor mínimo, ou seja, por 4,00.
- 2) Dividendo total das ações ordinárias = $D \times 9.000 = 9.000 D$
- 3) Dividendo total das ações preferenciais de dividendo não prioritário = $1,1 D \times 2.500 = 2.750 D$
- 4) Dividendo total das ações preferenciais de dividendo mínimo = $4,00 \times 1.500 = 6.000$
- 5) Dividendo total fixo = $4,50 \times 1.000 = 4.500,00$

Finalmente, montaremos a seguinte equação:

$$4.500 + 9.000 D + 6.000 + 2.750 D = 46.900$$

$$11.750 D = 36.400 \rightarrow D = 3,10 \text{ (Opção b)}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: (Auditor da Receita Federal/Esaf) Dados contábeis da Comercial PVA Ltda.:

	\$
– Prejuízo Acumulado	600,00
Saldo do Balanço Anterior	
– Ajuste Credor do Exercício Anterior Excesso de Provisão para Imposto de renda (valor original)	100,00
– Reversão da Reserva de Contingência	
Saldo do Balanço Anterior (Valor original)	200,00
– Lucro Líquido do Exercício	
Findo em 31/12/1993	1.200,00

Obs.: Todos os valores relativos ao exercício anterior foram convertidos para \$.

Valores da UFIR (hipotéticos)

Do Balanço de 31/12/1993 6,00

Do Balanço Anterior 1,50

Com base nos dados acima, indique a opção que contém o saldo final da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados em 31/12/1993:

- a) zero;
- b) \$ 2.400,00;
- c) \$ 4.800,00;
- d) \$ 1.500,00;
- e) \$ 1.800,00.

(SOLUÇÃO)

Fator de correção monetária = $6,00 \div 1,50 = 4,00$

Assim, teremos:

<i>Prejuízos Acumulados (corrigido)</i> = $600 \times 4,00$	(2.400)
<i>Ajustes de Exercícios Anteriores (corrigido)</i> = $100 \times 4,00$	400
<i>Reversão da Reserva para Contingência (corrigido)</i> = $200 \times 4,00$	800
<u><i>Lucro Líquido (não se corrige)</i>.....</u>	<u>1.200</u>
TOTAL	ZERO

(Opção a)

Obs.: UFIR (Unidade Fiscal de Referência) → Indexador utilizado pelo Governo antes do Real (R\$).

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: (Analista de Finanças e Controle – STN/Esaf) Na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, na linha que indicar os dividendos propostos, deve ser informado o montante, em reais, do dividendo distribuído por ação do capital social.

A empresa Cia. de Alimentação & Merendas tem capital formado de onze milhões de ações, dos quais um milhão está em tesouraria. Dessas ações, dois milhões são preferenciais classe A, com dividendo fixo de R\$ 0,06 por ação; dois milhões são preferenciais classe B, com dividendo mínimo de R\$ 0,12 por ação; e as restantes são ordinárias, inclusive as que estão em tesouraria.

Considerando-se o caso da empresa supracitada, em que o valor total do dividendo proposto foi de R\$ 920.000,00, na aludida demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, deve constar a seguinte informação:

- dividendos propostos (R\$ 0,084 por ação do capital social) R\$ 920.000,00;
- dividendos propostos (R\$ 0,092 por ação do capital social) R\$ 920.000,00;
- dividendos propostos (R\$ 0,090 por ação preferencial e R\$ 0,093 por ação ordinária) R\$ 920.000,00;
- dividendos propostos (R\$ 0,060 por ação preferencial classe A; R\$ 0,120 por ação preferencial classe B; R\$ 0,093 por ação ordinária) R\$ 920.000,00;
- dividendos propostos (R\$ 0,060 por ação preferencial classe A; R\$ 0,120 por ação preferencial classe B; R\$ 0,080 por ação em tesouraria e R\$ 0,080 por ação ordinária) R\$ 920.000,00.

(SOLUÇÃO)

De acordo com o § 4º do art. 30 da Lei nº 6.404/1976, ações em tesouraria não terão direito ao dividendo. Dessa forma, os R\$ 920.000,00 serão distribuídos apenas entre os dez milhões de ações, sendo a prioridade para as ações de dividendos fixos ($R\$ 0,06 \times 2.000.000 = R\$ 120.000,00$). Assim, os R\$ 800.000,00, em princípio, serão distribuídos entre os 2 milhões de ações preferenciais de dividendo mínimo de R\$ 0,12, e os 2 milhões de ações ordinárias, em **igualdade** de condições, depois de garantido a essas ações preferenciais dividendo igual ao mínimo (art. 17, § 4º), ou seja, não se pode pagar às ações ordinárias valor superior ao dividendo mínimo. Dessa forma, ao dividirmos R\$ 800.000,00 por 8 milhões de ações (dois milhões de preferenciais de dividendos mínimos e 6 milhões de ordinárias), encontraremos dividendo por ação de R\$ 0,10, valor este menor que o mínimo. Logo, devemos **priorizar** o dividendo mínimo, isto é, pagar a essas ações preferenciais $R\$ 0,12 \times 2.000.000 = R\$ 240.000,00$. Os R\$ 560.000,00 restantes serão distribuídos entre os 6 milhões de ações ordinárias, fazendo com que o dividendo por ação ordinária seja de $R\$ 560.000,00 \div 6.000.000 = R\$ 0,093$.

Resumindo:

Dividendo das ações classe A ($R\$ 0,06 \times 2.000.000$).....	R\$ 120.000,00
Dividendo das ações classe B ($R\$ 0,12 \times 2.000.000$).....	R\$ 240.000,00
<u>Dividendo das ações ordinárias ($R\\$ 0,093 \times 6.000.000$).....</u>	<u>R\$ 560.000,00</u>
TOTAL.....	R\$ 920.000,00

(Opção d)

Exercícios de Fixação

1. Em relação à distribuição de resultados, marque a opção correta:

- a) A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício ou de reservas de lucros.
- b) Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que tenham recebido sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.
- c) O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos da administração ou da maioria.
- d) Havendo lucro líquido, o dividendo obrigatório previsto na Lei nº 6.404/1976 deverá invariavelmente ser pago em cada exercício social.
- e) Nas cias. abertas ou fechadas, o dividendo mínimo obrigatório não poderá ser inferior a 25% do lucro líquido ajustado nos termos da Lei nº 6.404/1976.

2. Em vista dos dispositivos da Lei das Sociedades por Ações com as suas mais recentes alterações, analise as seguintes afirmativas:

- I. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.
- II. Para efeitos de constituição de reserva de lucros a realizar, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma do resultado líquido positivo da equivalência patrimonial com o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.
- III. O prejuízo líquido do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.
- IV. Os lucros não destinados para as reservas de lucros (reserva legal, reservas estatutárias, reservas para contingências, reservas de incentivos fiscais, retenção de lucros e reserva de lucros a realizar) deverão ser distribuídos como dividendos.

Quantas dessas afirmativas estão corretas?

- a) 3;
- b) 4;
- c) 2;
- d) 1;
- e) 0.

6. As modificações do patrimônio líquido são evidenciadas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. É exemplo de mutação que afeta o valor do patrimônio líquido:
- a) aumento do capital social;
 - b) reversão de reserva de lucros a realizar;
 - c) alienação de debêntures;
 - d) alienação de partes beneficiárias;
 - e) constituição de reservas para contingências.
7. A Cia. Célula, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, em 1998 registrou R\$ 32.000 a menos na conta Receita de Vendas. Em fevereiro de 1999, mediante auditoria, foi detectado tal erro. Assim, para que a empresa possa regularizar a sua situação, deverá, na mesma época:
- (Obs.: Desconsidere os efeitos tributários.)
- a) debitar Caixa (ou Clientes) e creditar Receita de Vendas de \$ 32.000;
 - b) debitar Caixa (ou Clientes) e creditar Lucros Acumulados de \$ 32.000;
 - c) debitar Lucros Acumulados e creditar Receita de Vendas de \$ 32.000;
 - d) debitar Caixa (ou Clientes) e creditar Resultado do Exercício de \$ 32.000;
 - e) debitar Resultado do Exercício e creditar Receita de Vendas de \$ 32.000.
8. Uma empresa adotou até 31/12/X1 o regime de Caixa para a escrituração de suas operações. A partir de 1º de janeiro de X2, passou a adotar o regime de Competência de exercício. Assim sendo, o aluguel relativo ao mês de dezembro de X1, pago em 8 de janeiro de X2, deve ser escriturado, nesta data, debitando-se a conta:
- a) Aluguéis a Vencer;
 - b) Aluguéis Pagos Antecipadamente;
 - c) Despesas de Aluguéis;
 - d) Aluguéis a Pagar;
 - e) Lucros ou Prejuízos Acumulados.
9. Não é item contemplado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido:
- a) ajustes de avaliação patrimonial de itens do ativo avaliados a preço de mercado;
 - b) constituição de reserva de incentivos fiscais;
 - c) participações de empregados sobre o lucro;
 - d) alienação de partes beneficiárias;
 - e) dividendo por ação do capital social.
10. A Comercial Teca Ltda. adotou em sua escrituração, até 31/12/X0, o regime de caixa. A partir de 1º de janeiro de X1, passou a adotar o regime de competência. Desta forma, marque a opção que indica o(s) lançamento(s) referente(s) à folha de pagamento de dezembro de X0 feito(s) em janeiro de X1:
- a) D – Salários a Pagar
C – Cx
 - b) D – Despesas de Salários
C – Cx

- c) D – Despesas de Salários
C – Salários a Pagar
- d) D – Salários a Pagar
C – Cx
- e) D – Lucros ou Prejuízos Acumulados
C – Cx

11. Marque a opção que indica item não contemplado na distribuição do resultado do exercício:

- a) Dividendos a Pagar.
- b) Reserva Estatutária.
- c) Reserva de Lucros a Realizar.
- d) Reserva Especial.
- e) Participação de Administradores.

12. Considere os seguintes valores apurados por uma empresa, os quais se referem ao exercício social encerrado em 31/12/20x1:

- Lucro líquido do exercício: R\$ 20.000,00
- Lucro em vendas a prazo para recebimento em 20x3: R\$ 11.000,00
- Resultado líquido positivo na equivalência patrimonial: R\$ 4.000,00
- Dividendos: fixados no estatuto em 30% do lucro líquido

Assim, tendo por base as informações dadas, pode-se dizer que a parcela do lucro líquido considerada realizada para o exercício de 20x2 vale:

- a) R\$ 15.000,00;
- b) R\$ 20.000,00;
- c) R\$ 6.000,00;
- d) R\$ 1.000,00;
- e) R\$ 5.000,00.

13. Considerando a questão anterior, caso haja a constituição de reserva de lucros a realizar, seu máximo valor seria de:

- a) R\$ 15.000,00;
- b) R\$ 5.000,00;
- c) R\$ 6.000,00;
- d) R\$ 1.000,00;
- e) R\$ 20.000,00.

14. Marque a opção incorreta.

- a) Os acionistas de sociedades por ações têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto, ou, se este for omissivo, metade do lucro líquido do exercício ajustado nos termos da Lei nº 6.404/1976.
- b) A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reservas de lucros, sendo que, no caso das ações preferenciais, é possível também pagar dividendos com reservas de capital.
- c) Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido.
- d) O estatuto da companhia poderá estabelecer o dividendo com porcentagem no lucro ou no capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que estes sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria acionária.
- e) Havendo lucro líquido, o dividendo obrigatório previsto na Lei nº 6.404/1976 deverá ser pago em cada exercício social, mesmo sendo ele incompatível com a situação financeira da companhia.

15. São reservas de lucros que não podem ser constituídas em prejuízo do dividendo obrigatório:

- a) retenção de lucros e reserva estatutária;
- b) reserva legal e reserva estatutária;
- c) retenção de lucros e reserva de incentivos fiscais;
- d) reserva de lucros a realizar e reserva legal;
- e) reserva para contingências e reserva estatutária.

16. Considere a seguinte relação de reservas:

- Reserva Legal
- Reserva de Ágio na Emissão de Ações
- Reserva Orçamentária
- Reserva de Alienação de Bônus de Subscrição
- Reserva de Lucros a Realizar

Da relação acima, o número de reservas que devem ser usadas para a compensação de prejuízos contábeis excede o número de reservas que podem ser usadas para a compensação de prejuízos contábeis em:

- a) 5;
- b) 2;
- c) 3;
- d) 4;
- e) 1.

17. As seguintes informações foram obtidas da Cia. Azul, empresa de capital aberto, com relação ao exercício social encerrado em 31/12/20x2 (valores em R\$ 1,00):

Lucro líquido	48.000
Lucro em vendas a prazo cujas duplicatas serão recebidas em 20x4	21.000
Receita de equivalência patrimonial	14.000
Destinações para reservas:	
Reserva legal	2.400
Reserva estatutária	1.700
Reserva p/ contingências	3.600
Reserva orçamentária	2.300
Reservas de lucros a realizar	?
Reversão de reservas para contingências	1.000

Sabe-se que o estatuto da empresa é omissivo com relação aos dividendos e que foi constituída a reserva de lucros a realizar pelo seu máximo valor possível. Desta forma, considerando os dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001, pode-se afirmar que o saldo final de Dividendos a Pagar e o valor destinado à referida reserva foram, respectivamente, de:

- a) R\$ 13.000,00 e R\$ 8.500,00;
- b) R\$ 29.500,00 e R\$ 8.500,00;
- c) R\$ 21.500,00 e R\$ 8.500,00;
- d) R\$ 30.500,00 e R\$ 8.500,00;
- e) R\$ 13.500,00 e R\$ 8.000,00.

18. Considerando ainda a questão anterior e supondo que o valor da receita de equivalência patrimonial fosse nulo, o saldo de Dividendos a Pagar seria de:

- a) R\$ 39.000,00;
- b) R\$ 21.500,00;
- c) R\$ 38.000,00;
- d) R\$ 16.500,00;
- e) R\$ 8.500,00.

19. Numa sociedade anônima, cujo estatuto era omissivo com relação aos dividendos obrigatórios, foi proposto à AGO, ao fim do exercício social, a distribuição do valor mínimo obrigatório, cabendo a cada uma das 60.750 ações a importância de \$ 0,50. Sabe-se que foram constituídas as seguintes reservas:

Reserva Legal

Reserva Estatutária para Aumento de Capital (8%)

Reserva para Contingências (20%)

Reserva Orçamentária (3%)

Sabe-se ainda que há participações estatutárias sobre os lucros nos seguintes percentuais: Empregados = 10%

Administradores = 10%

Desta forma, pode-se afirmar que o valor da Participação dos Administradores é de:

- a) \$ 20.000,00;
- b) \$ 25.000,00;
- c) \$ 28.550,00;
- d) \$ 18.000,00;
- e) \$ 35.500,00.

20. De acordo com o art. 199 da Lei nº 6.404/1976, o saldo das reservas de lucros, exceto, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

- a) para contingências e de incentivos fiscais;
- b) para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar;
- c) reserva legal e de lucros a realizar;
- d) para contingências, de incentivos fiscais e estatutária;
- e) de incentivos fiscais e de lucros a realizar.

21. (AFTE – RN/Esaf) Uma empresa adotou até 31/12/1996 o regime de Caixa para a escrituração de suas operações. A partir de 1º de janeiro de 1997, passou a adotar o regime de Competência de exercício. Assim sendo, a folha de pagamento relativa ao mês de dezembro de 1996, paga com cheque em 10 de janeiro de 1997, deve ser escriturada, nesta data, debitando-se a conta:

- a) Restos a Pagar;
- b) Salários a Pagar;
- c) Resultado do Exercício;
- d) Lucros (ou Prejuízos) Acumulados;
- e) Despesas com Salários e Encargos Sociais.

22. O Capital Social da Cia. Pedra Azul possui a seguinte composição:

Ações Preferenciais:

De dividendos fixos de \$ 2,50 por ação: 2.000 ações

Sem dividendos fixos ou mínimos: 4.000 ações

Ações ordinárias: 8.600 ações

Sabendo-se que o dividendo total a ser distribuído é de \$ 31.000 e que o dividendo não prioritário por ação preferencial é 10% superior ao das ações ordinárias, o valor do dividendo por ação ordinária é de:

- | | |
|-------------|-------------|
| a) \$ 0,50; | d) \$ 2,50; |
| b) \$ 1,00; | e) \$ 3,00. |
| c) \$ 2,00; | |

23. Marque a opção que indica, respectivamente, fato que não afeta a Demonstração dos Lucros Acumulados e fato que afeta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido:

- a) Formação de Reservas de Capital/Contabilização dos dividendos a receber de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.
- b) Formação de Reserva Orçamentária/Aumento do Capital com reservas de lucros.
- c) Reversão de Reservas de Contingências/Constituição de Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias.
- d) Distribuição de Dividendos/Aquisição de ações em tesouraria.
- e) Ágio na emissão de ações/Conversão de debêntures em ações.

24. Marque a opção que indica a única reserva de lucro que pode ser revertida para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, pois é de constituição obrigatória pela Lei das Sociedades por Ações.

- a) Reserva legal.
- b) Reserva estatutária.
- c) Reserva de incentivos fiscais.
- d) Reserva para contingências.
- e) Reserva de retenção de lucros.

25. Marque a opção que indica reserva que não pode ser calculada sem que se calcule antes os dividendos nos termos do estatuto ou da lei societária.

- | | |
|-----------------------------------|--------------------------------|
| a) Retenção de lucros. | d) Reserva para contingências. |
| b) Reserva de incentivos fiscais. | e) Reserva estatutária. |
| c) Reserva de lucros a realizar. | |

26. (Auditor da Receita Federal/Esaf) Em conformidade com a legislação societária e para que se beneficie da dedutibilidade do valor do imposto de renda, devem as empresas de capital aberto contabilizar o pagamento dos juros sobre o capital próprio como:

- a) dividendos pagos, estornando-se para receita financeira na demonstração de resultados;
- b) destinação da conta de reserva de capital, revertendo o valor para resultado do exercício;
- c) despesas financeiras, revertendo o valor na última linha da demonstração de resultados;
- d) conta redutora do capital social, por tratar-se de remuneração para o acionista do capital emprestado;
- e) destinação de lucros acumulados sem transitar pela demonstração de resultados.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (DFC)

1. CONCEITO

A DFC é a demonstração contábil que tem por objetivo evidenciar os fatos que modificaram o valor das disponibilidades em determinado exercício social.

Assim, por exemplo, suponhamos os seguintes valores extraídos dos balanços de 31/12/X0 e 31/12/X1 da Cia. Y:

Item	31/12/X0	31/12/X1
Caixa	R\$ 12.000,00	R\$ 9.000,00
BCM	R\$ 25.000,00	R\$ 39.000,00
Aplicações de Liquidez Imediata	R\$ 5.000,00	R\$ 22.000,00
Total das disponibilidades	R\$ 42.000,00	R\$ 70.000,00

Dessa forma, ao elaborar a DFC de 31/12/X1, a Cia. Y irá indicar todos os fatos que levaram as disponibilidades a subirem R\$ 28.000,00, ou seja, subirem de R\$ 42.000,00 para R\$ 70.000,00.

Cabe ressaltar que a expressão “fluxos de caixa” não se refere apenas à conta Caixa, mas a todas as disponibilidades.

2. OBRIGATORIEDADE

Com base no art. 176 da Lei nº 6.404/1976, a partir das alterações impostas pela Lei nº 11.638/2007, a DFC é obrigatória às sociedades por ações. No entanto, de acordo com o § 6º do mesmo artigo, a companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

No caso das companhias abertas, a Comissão de Valores Mobiliários, através da Deliberação CVM 547/2008, que equivale à Resolução do CFC 1.125/2008, regulou os principais critérios para a elaboração da DFC, indicando aqueles de observância obrigatória e aqueles de observância facultativa para essas companhias.

Também, a nível de contabilidade internacional, a **FASB** (Financial Accounting Standards Board – Comissão de Padrões da Contabilidade Financeira), que é o órgão responsável pelo estabelecimento de normas de práticas contábeis americanas, e o **IASB** (International Accounting Standards Board – Comissão Internacional de Padrões Contábeis), que é o órgão normatizador de práticas contábeis internacionais, tornaram obrigatória a elaboração da DFC.

3. EQUIVALENTES DE CAIXA

São investimentos que, apesar de não estarem em forma de moeda, podem ser instantaneamente convertidos nesta, sendo pouco provável a alteração de seus valores. Havendo aplicações em equivalentes de caixa numa sociedade anônima, esta deverá em notas explicativas às demonstrações contábeis esclarecer sobre os critérios utilizados para a identificação de tais investimentos.

Em geral, as aplicações em títulos, públicos ou privados, de renda fixa resgatáveis num prazo máximo de 3 meses da data de aquisição do título, tais como CDB e RDB prefixados, poupança e títulos de dívida pública são considerados equivalentes de caixa.

Observações:

1) Um título de dívida pública com vencimento máximo de 3 meses ou adquirido no máximo em 3 meses da data de seu vencimento é considerado equivalente de caixa. No entanto, um título de dívida pública comprado há dois anos não será considerado equivalente de caixa quando faltarem 3 meses para a sua maturidade.

2) Na Deliberação CVM nº 547/2008 são dadas as seguintes definições:

Caixa – Compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Nota: NÃO devemos interpretar esse conceito no sentido de entender que, a partir dessa deliberação, a conta Caixa absorveu a conta Bancos, tendo em vista que Caixa continua representando somente o dinheiro em espécie e cheques de terceiros ainda não depositados, ao passo que a conta Bancos representa o dinheiro na conta corrente bancária. O referido conceito foi dado apenas para deixar claro que a expressão “Fluxos de Caixa” engloba o dinheiro no cofre (inclusive cheques ainda não depositados) e na conta corrente bancária, além de incluir também os Equivalentes de Caixa, conforme definido abaixo.

Equivalentes de Caixa – São aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Os equivalentes de caixa são mantidos com

a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimentos ou outros fins. Para ser considerada equivalente de caixa, uma aplicação financeira deve ter conversibilidade imediata em um montante conhecido de caixa e estar sujeita a um insignificante risco de mudança de valor.

Fluxos de Caixa – São as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.

4. ESTRUTURA DA DFC

Na elaboração da DFC, são evidenciados três fluxos:

- Fluxos das Atividades Operacionais
- Fluxos das Atividades de Financiamentos
- Fluxos das Atividades de Investimentos

Em relação às normas gerais que regem esses três fluxos, a Deliberação da CVM nº 547/2008 determina o seguinte:

- Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa porque esses componentes são parte da gestão financeira da entidade e não parte de suas atividades operacionais, de investimentos ou de financiamentos. A gestão do caixa inclui o investimento do excesso de caixa em equivalentes de caixa (*se uma empresa, por exemplo, aplica parte do seu dinheiro numa caderneta de poupança, isto não é considerado entrada ou saída de fluxos de caixa*).
- Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade. Por exemplo, quando o desembolso de caixa para pagamento de um empréstimo inclui tanto os juros como o principal, a parte dos juros pode ser classificada como atividade operacional, mas a parte do principal deve ser classificada como atividade de financiamento.

Observações:

1) Observemos neste último comentário a diferença entre “pode ser” (pagamento dos juros) e “deve ser” (pagamento do principal). Em outras palavras, classificar o pagamento de juros como fluxo de atividade operacional é facultativo. No entanto, a classificação do pagamento do principal como atividade de financiamento é obrigatória.

2) Com relação aos itens componentes dos três fluxos, o caso dos JUROS e dos DIVIDENDOS, tanto os pagos quanto os recebidos, é de classificação flexível, isto é, não há consenso sobre a exata classificação desses fluxos de caixa nas entidades **que não sejam instituições financeiras**, visto que nestas os juros pagos e recebidos e os dividendos e juros sobre capital próprio recebidos são sempre classificados como fluxos de caixa operacionais. A Deliberação CVM nº 547/2008, por exemplo, determina as seguintes regras para as entidades que não sejam instituições financeiras:

■ O juros pagos e recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais, tendo em vista que entram na determinação do lucro líquido ou prejuízo. Alternativamente, os JUROS PAGOS podem ser classificados como fluxos de **caixa de financiamento**, pois são custos de obtenção de recursos financeiros. Já, os JUROS RECEBIDOS podem ser classificados com fluxos de **caixa de investimento**, pois estão relacionados ao retorno sobre investimentos.

■ Os JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO **recebidos** podem ser classificados como **fluxos de caixa operacionais**, pois entram na determinação do lucro líquido ou prejuízo. Alternativamente, podem ser classificados como **fluxos de caixa de investimentos**, pois estão relacionados ao retorno sobre investimentos.

■ Os JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO **pagos** podem ser classificados como **fluxos de caixa de financiamento**, pois são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, podem ser classificados como **fluxos de caixa das atividades operacionais**, a fim de auxiliar os usuários a determinar a capacidade da entidade pagar esses juros utilizando os fluxos de caixa operacionais.

■ Os DIVIDENDOS RECEBIDOS podem ser classificados como **fluxos de caixa operacionais**, pois entram na determinação do lucro líquido ou prejuízo. Alternativamente, podem ser classificados como **fluxos de caixa de investimento**, pois estão relacionados ao retorno sobre investimentos.

■ Os DIVIDENDOS PAGOS podem ser classificados como fluxo de caixa de financiamento, pois são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, podem ser classificados como componentes dos fluxos de caixa das atividades operacionais.

No entanto, a própria CVM, através da Deliberação nº 547/2008, reconhece e deixa claro que a REGRA GERAL é classificar da seguinte forma:

■ JUROS RECEBIDOS OU PAGOS – Classificados, preferencialmente, como integrantes do Fluxo das Atividades Operacionais.

■ DIVIDENDOS RECEBIDOS e JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO RECEBIDOS – Classificados, preferencialmente, como integrantes do Fluxo das Atividades Operacionais.

■ DIVIDENDOS PAGOS e JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO PAGOS – Classificados, preferencialmente, como integrantes do Fluxo das Atividades de Financiamento.

Desta forma, de acordo com a referida deliberação, se a regra geral acima não for observada, a entidade **DEVE EM NOTA EVIDENCIAR O FATO**.

5. FLUXOS DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS – FAO

São aqueles normalmente referentes às atividades principais da entidade. No caso de uma empresa comercial, por exemplo, são as atividades ligadas à compra e revenda de mercadorias, incluindo os gastos com despesas comerciais e administrativas. Tais fluxos são identificados pelas entradas (recebimentos) e pelas saídas (pagamentos) da seguinte forma:

ENTRADAS

- Recebimentos de clientes, tanto das vendas à vista, quanto das duplicatas referentes às vendas a prazo.
- Recebimentos de dividendos de participações no capital de outras sociedades.
- Recebimento de juros de empréstimos concedidos.
- Recebimentos diversos, os quais, regra geral, não podem ser classificados juntamente com os fluxos de financiamento ou investimento, tais como os recebimentos de aluguéis de imóveis, os recebimentos de seguradoras referentes a sinistros em estoques, recebimentos referentes a ganhos de causa em sentenças judiciais etc.

SAÍDAS

- Pagamentos a fornecedores, tanto os referentes às compras à vista, quanto os referentes ao pagamento de duplicatas das compras a prazo.
- Pagamentos de salários a funcionários.
- Pagamentos de tributos e multas.
- Pagamento de juros de empréstimos obtidos etc.

Em relação às normas gerais que regem o Fluxo das Atividades Operacionais, a Deliberação da CVM nº 547/2008 determina o seguinte:

■ O montante dos fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais é um indicador-chave da extensão na qual as operações da entidade têm gerado suficientes fluxos de caixa para amortizar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, pagar dividendos e juros sobre o capital próprio e fazer novos investimentos sem recorrer a fontes externas de financiamento. As informações sobre os componentes específicos dos fluxos de caixa operacionais históricos são úteis, em conjunto com outras informações, na projeção de futuros fluxos de caixa operacionais.

■ Os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais são basicamente derivados das principais atividades geradoras de receitas da entidade. Portanto, eles geralmente resultam das transações e de outros eventos que entram na apuração do lucro líquido ou prejuízo. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são:

- a) recebimento de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
- b) recebimentos de caixa decorrentes de *royalties*, honorários, comissões e outras receitas;
- c) pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
- d) pagamentos de caixa a empregados ou por conta de empregados;
- e) recebimentos e pagamentos de caixa por seguradora de prêmios e sinistros, anuidades e outros benefícios de apólice;
- f) pagamentos ou restituições de caixa de impostos sobre a renda, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento; e
- g) recebimentos e pagamentos de caixa de contratos mantidos para negociação imediata ou disponíveis para venda futura.

■ Algumas transações, como a venda de um ativo imobilizado, podem resultar em ganho ou perda, que é incluído na apuração do lucro líquido ou prejuízo. Os fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento. Entretanto, pagamentos para a produção ou aquisição de ATIVOS DESTINADOS A ALUGUEL PARA TERCEIROS e, em sequência, serem vendidos, SÃO FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS. Os recebimentos de aluguéis e das subseqüentes vendas de tais ativos são também fluxos de caixa das atividades operacionais.

■ Uma entidade pode ter TÍTULOS E EMPRÉSTIMOS PARA FINS DE INTERMEDIACÃO QUE SEJAM SEMELHANTES A ESTOQUES ADQUIRIDOS ESPECIFICAMENTE PARA REVENDA. Portanto, os fluxos de caixa decorrentes da compra e venda desses títulos SÃO CLASSIFICADOS COMO ATIVIDADES OPERACIONAIS. Da mesma forma, as antecipações de caixa e os empréstimos feitos por instituições financeiras são comumente classificados como atividades operacionais, uma vez que se referem à principal atividade geradora de receita dessas entidades.

Exemplo Prático: Entre outros fatos, os seguintes ocorreram na empresa comercial Roma S/A ao longo do exercício social de 20x1):

Vendas de mercadorias à vista	12.800,00
Vendas de mercadorias a prazo (recebimento em 20x2)	23.500,00
Recebimento de vendas a prazo realizadas em 20x0	17.600,00
Compra de mercadorias à vista	8.700,00
Compra de mercadorias a prazo (pagamento em 20x2)	11.200,00
Pagamento de compras a prazo realizadas em 20x0	7.100,00
Pagamento de despesas administrativas referentes a 20x1	9.900,00
Pagamento de tributos referentes ao exercício de 20x0	1.300,00
Pagamento de tributos referentes ao exercício de 20x1	2.400,00
Adiantamentos de clientes referentes a vendas de 20x2	5.600,00
Pagamento antecipado dos aluguéis de janeiro de 20x2	700,00

Assim, na elaboração da DFC de 31/12/20x1, teremos o seguinte:

Fluxos das Atividades Operacionais (FAO)

Recebimento de clientes [12.800,00 + 17.600,00 + 5.600]	36.000,00
Pagamento de fornecedores [8.700,00 + 7.100,00]	(15.800,00)
Pagamento de despesas administrativas [9.900,00 + 700,00]	(10.600,00)
<u>Pagamento de tributos [1.300,00 + 2.400,00]</u>	<u>(3.700,00)</u>
Caixa líquido proveniente das atividades operacionais	5.900,00

Observemos que na descrição dos fluxos de entradas e saídas de disponibilidades não importa a competência e sim os efetivos recebimentos e pagamentos em dinheiro.

6. FLUXOS DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO – FAI

De forma geral, os fluxos das atividades de investimento são aqueles relacionados aos aumentos ou reduções dos ativos de lenta realização. Podem ser incluídos também nos mesmos os fluxos referentes aos investimentos temporários ou permanentes no capital de outras sociedades. Tais fluxos incluem também os desembolsos e recebimentos de empréstimos e financiamentos concedidos. Desta forma, podemos exemplificar as entradas e saídas nesses fluxos da seguinte forma:

ENTRADAS

- Recebimentos referentes às vendas de ativos investimentos, imobilizados e intangíveis.
- Recebimentos referentes a vendas de participações societárias temporárias ou permanentes.
- Resgate de aplicações financeiras (que não sejam de liquidez imediata).
- Recebimento do principal de empréstimos ou financiamentos concedidos etc.

SAÍDAS

- Pagamentos referentes às compras de ativos investimentos, imobilizados e intangíveis.
- Pagamentos referentes a aquisições de participações temporárias ou permanentes no capital de outras sociedades.
- Aplicações financeiras (que não sejam de liquidez imediata).
- Pagamentos referentes a compras de valores mobiliários.
- Desembolsos de empréstimos concedidos etc.

Em relação às normas gerais que regem o Fluxo das Atividades de Investimento, a Deliberação da CVM nº 547/2008 determina que a divulgação em separado dessas atividades é importante porque tais fluxos de caixa representam a extensão em que os dispêndios de recursos são feitos pela entidade COM A FINALIDADE DE GERAR RESULTADOS E FLUXOS DE CAIXA NO FUTURO. De acordo com a mesma deliberação, são exemplos de fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimentos:

- a) pagamento de caixa para aquisição de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo. Esses desembolsos incluem os custos de desenvolvimento ativados e ativos imobilizados de construção própria;
- b) recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;
- c) pagamentos para aquisição de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em *joint ventures* (exceto desembolsos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação imediata ou venda futura);
- d) recebimentos de caixa provenientes da venda de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em *joint ventures* (exceto recebimentos referentes aos títulos considerados como equivalentes de caixa e os mantidos para negociação);

- e) adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a terceiros (exceto adiantamentos e empréstimos feitos por instituição financeira);
- f) recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos a terceiros (exceto adiantamentos e empréstimos de uma instituição financeira);
- g) pagamentos de caixa por contratos futuros, a termo, de opções e *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou venda futura, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; e
- h) recebimentos de caixa por contratos futuros, a termo, de opção e *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou venda futura, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Assim, considerando ainda o exemplo da comercial Roma S/A, suponhamos que a mesma, entre outros fatos, tenha realizado os seguintes no exercício de 20x1:

Venda à vista de um veículo de uso próprio	9.340,00
Compra à vista de um terreno	16.100,00
Empréstimo a acionistas	11.000,00

Assim, na elaboração da DFC de 31/12/20x1, teremos o seguinte:

Fluxos das Atividades de Investimento (FAI)

Venda à vista de um veículo de uso próprio	9.340,00
Compra à vista de um terreno	(16.100,00)
<u>Empréstimo a acionistas</u>	<u>(11.000,00)</u>
Caixa líquido usado nas atividades de investimento.....	(17.760,00)

7. FLUXOS DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO – FAF

Estão relacionados a empréstimos, financiamentos e à captação de recursos junto a sócios e investidores na companhia em geral.

ENTRADAS

- Recebimentos referentes a empréstimos e financiamentos obtidos.
- Recebimentos de acionistas por vendas de ações ou integralização de capital.
- Recebimento por emissão de debêntures etc.
- Recebimentos referentes à formação de reservas de capital (ágio na emissão de ações, alienação de bônus de subscrição ou alienação de partes beneficiárias) etc.

SAÍDAS

- Pagamentos de participações de investidores sobre os lucros da empresa.
- Pagamentos de dividendos.
- Pagamentos referentes a resgate ou reembolso de ações.
- Pagamento no resgate de debêntures.
- Pagamentos dos principais referentes a financiamentos para aquisições a prazo de bens do ativo investimentos, imobilizado ou intangível.
- Pagamentos dos principais referentes a empréstimos ou financiamentos obtidos. Neste caso, os juros referentes a tais empréstimos ou financiamentos obtidos podem ser classificados nas atividades operacionais etc.
- Perda de reservas de capital (no caso, a possibilidade mais provável seria o resgate das partes beneficiárias de emissão da companhia).

Obs.: Os pagamentos referentes às aquisições à vista de bens do ativo investimentos, imobilizado ou intangível devem ser classificados como fluxos das atividades de investimento.

Em relação às normas gerais que regem o Fluxo das Atividades de Financiamento, a Deliberação da CVM nº 547/2008 determina que a divulgação em separado dessas atividades é importante por ser útil para prever as exigências sobre futuros fluxos de caixa pelos fornecedores de capital à entidade. Desta forma, são exemplos de fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento, de acordo com a referida deliberação:

- caixa recebido pela emissão de ações ou outros instrumentos patrimoniais;
- pagamento de caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações da entidade;
- caixa recebido proveniente da emissão de debêntures, empréstimos, títulos e valores, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazos;
- amortização de empréstimos e financiamentos, incluindo debêntures emitidas, hipotecas, mútuos e outros empréstimos de curto e longo prazos; e
- pagamentos de caixa por arrendatário, para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil financeiro.

Considerando ainda o exemplo da comercial Roma S/A dado no item anterior, suponhamos que a mesma no exercício social de 20x1, entre outros fatos, tenha realizado os seguintes:

Obtenção de empréstimo bancário para pagamento em 20x2	2.310,00
Pagamento das parcelas vencidas em 20x1 de um veículo comprado a prazo no exercício de 20x0	1.314,00
Integralização de capital em dinheiro	2.127,00
Pagamento de dividendos	1.455,00

Assim, na elaboração da DFC de 31/12/20x1, teremos o seguinte:

Fluxos das Atividades de Financiamento (FAF)

Obtenção de empréstimo bancário para pagamento em 20x2	2.310,00
Pagamento das parcelas vencidas em 20x1 de um veículo comprado a prazo no exercício de 20x0	(1.314,00)
Integralização de capital em dinheiro	2.127,00
<u>Pagamento de dividendos</u>	<u>(1.455,00)</u>
Caixa líquido proveniente das atividades de financiamento	1.668,00

8. VARIAÇÃO DAS DISPONIBILIDADES

Como já visto no item 1, podemos obter a variação das disponibilidades diretamente através dos saldos fornecidos pelo balanço atual e pelo balanço anterior. Assim, suponhamos no exemplo da comercial Roma S/A que a mesma apresente os seguintes saldos de disponibilidades nos balanços de 20x0 e 20x1:

Item	31/12/20x0	31/12/20x1
Caixa	R\$ 8.600,00	R\$ 5.800,00
BCM	R\$ 15.900,00	R\$ 8.100,00
Aplicações de Liquidez Imediata	R\$ 9.472,00	R\$ 9.880,00
Total das disponibilidades	R\$ 33.972,00	R\$ 23.780,00

Variação das disponibilidades = R\$ 23.780,00 – R\$ 33.972,00 = – 10.192,00

No entanto, somando-se algebricamente os totais dos três fluxos, obteremos também a variação das disponibilidades:

Variação das disponibilidades = FAO + FAF + FAI = R\$ 5.900,00 + R\$ 1.668,00 – R\$ 17.760,00 = – R\$ 10.192,00

9. MÉTODOS DE ELABORAÇÃO DA DFC

São dois os métodos de elaboração: **método direto** e **método indireto**. O que irá diferenciar um método do outro é a forma de apresentar o Fluxo das Atividades Operacionais, pois a forma de apresentar o Fluxo das Atividades de Investimento e o Fluxo das Atividades de Financiamento nos dois métodos é exatamente a mesma.

Em relação às normas gerais que regem a elaboração da DFC pelo método direto ou pelo método indireto, a Deliberação da CVM nº 547/2008 determina que a entidade deve divulgar os fluxos de caixa das atividades operacionais, usando:

- método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são divulgados; ou

- b) método indireto, segundo o qual o lucro líquido ou prejuízo é ajustado pelos efeitos:
- das transações que não envolvem caixa;
 - de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros; e
 - de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

10. MÉTODO DIRETO

Para a elaboração da DFC deve-se evidenciar os fluxos das atividades operacionais, os fluxos das atividades de investimento e os fluxos das atividades de financiamento. Conforme comentado anteriormente, na descrição dos referidos fluxos o que irá fazer a diferença entre o método direto e o indireto é a forma de apresentar os fluxos das atividades operacionais. No método direto, a apresentação desses fluxos consiste na exposição direta das entradas (recebimentos) e saídas (pagamentos).

Exemplo: Suponhamos que o balanço da Cia. América em 31/12/20x1 seja o seguinte (valores em R\$):

Ativo		Passivo	
Caixa	11.300	Salários a Pagar	500
Bancos	2.100	Dividendos a Pagar	1.800
Duplicatas a Receber	21.300	Duplicatas a Pagar	17.000
Mercadorias	34.100	Capital Social	48.900
		Reserva Legal	600
Total	68.800	Total	68.800

Suponhamos agora que no exercício de 20x2 a Cia. América realizasse as seguintes operações, não necessariamente na ordem em que aparecem:

- Pagamento de salários de dezembro de 20x1 em janeiro de 20x2 no valor de R\$ 500.
- Pagamento de dividendos no valor de R\$ 1.800.
- Apropriação e pagamento dos salários de janeiro a novembro de 20x2 no total de R\$ 6.600, sendo que os salários de dezembro de 20x2 no valor de R\$ 600 só serão pagos em janeiro de 20x3.
- Recebimento de duplicatas referentes às vendas realizadas em 20x1 no valor de R\$ 21.300.
- Compras de mercadorias à vista no valor de R\$ 12.500.
- Vendas de mercadorias à vista no valor de R\$ 17.320 ao custo de R\$ 5.110.
- Pagamento de duplicatas referentes a compras a prazo realizadas em 20x1 no total de R\$ 17.000.
- Pagamento de despesas gerais no total de R\$ 2.900.

- Compra de mercadorias a prazo com aceite de duplicatas para 20x3 no total de R\$ 12.610.
- Vendas de mercadorias a prazo com emissão de duplicatas no valor de R\$ 36.080, sendo o custo das mercadorias vendidas de R\$ 11.790.
- Compra à vista de um caminhão para uso da empresa no valor de R\$ 8.000.
- Aumento do capital social com depósito bancário de R\$ 11.490.
- Depreciação do caminhão adquirido em 5%.

Assim, a DFC de 31/12/20x2 pelo método direto ficará da seguinte forma:

FLUXOS DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

Recebimento de clientes [21.300 + 17.320].....	38.620
Pagamento de fornecedores [12.500 + 17.000]	(29.500)
Pagamento de salários [500 + 6.600]	(7.100)
<u>Pagamento de despesas gerais.....</u>	<u>(2.900)</u>
Caixa líquido usado nas atividades operacionais	(880)

FLUXOS DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO

<u>Compra de veículo</u>	<u>(8.000)</u>
Caixa líquido usado nas atividades de investimento	(8.000)

FLUXOS DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

Aumento do capital social.....	11.490
<u>Pagamento de dividendos.....</u>	<u>(1.800)</u>
Caixa líquido proveniente das atividades de financiamento.....	9.690
Varição das disponibilidades [– 880 – 8.000 + 9.690]	810

Supondo que 5% do lucro líquido de 20x2 foi destinado à reserva legal e o restante distribuído como dividendos, os quais serão pagos somente em janeiro de 20x3, teremos o seguinte balanço patrimonial da Cia. América em 31/12/20x2:

Ativo		Passivo	
Caixa	620	Salários a Pagar	600
Bancos	13.590	Dividendos a Pagar	24.700
Duplicatas a Receber	36.080	Duplicatas a Pagar	12.610
Mercadorias	42.310	Capital Social	60.390
Veículos	8.000	Reserva Legal	1.900
Depreciação Acumulada	(400)		
Total	100.200	Total	100.200

Calculando a variação das disponibilidades do balanço de 20x1 para o balanço de 20x2, teremos:

Disponibilidades (20x1)

Caixa	11.300
<u>Bancos</u>	<u>2.100</u>
Total	13.400

Disponibilidades (20x2)

Caixa	620
<u>Bancos</u>	<u>13.590</u>
Total	14.210

Variação das disponibilidades = $14.210 - 13.400 = 810$, que é exatamente a soma algébrica dos três fluxos indicada na DFC.

11. ATIVOS E PASSIVOS OPERACIONAIS

No próximo item estudaremos que as variações em ativos e passivos operacionais constituem ajustes do lucro ou prejuízo líquido na elaboração da DFC pelo método indireto. Para isso, daremos aqui as seguintes definições:

- **ATIVO CIRCULANTE FINANCEIRO** – É a parte do ativo circulante composta exclusivamente pelas disponibilidades, ou seja:
 - Caixa
 - BCM
 - Aplicações de Liquidez Imediata
- **ATIVO CIRCULANTE OPERACIONAL** – É todo o ativo circulante, exceto as disponibilidades:
 - Duplicatas a Receber
 - Estoques
 - Impostos a Recuperar
 - Despesas Pagas Antecipadamente etc.
- **ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO FINANCEIRO** – NÃO existe.
- **ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO OPERACIONAL** – É raro, mas pode ocorrer, como, por exemplo, duplicatas a receber após o exercício seguinte, despesas antecipadas a serem apropriadas após o exercício seguinte, estoques realizáveis após o exercício seguinte etc.

Obs.: No caso do **ATIVO INVESTIMENTOS, IMOBILIZADO** ou **INTANGÍVEL**, não há sentido algum, para efeitos de elaboração da DFC, a classificação desses grupos em ativo operacional ou financeiro.

- **PASSIVO CIRCULANTE FINANCEIRO** – Basicamente, é composto pela captação de recursos junto a terceiros, através de empréstimos, financiamentos ou emissão de debêntures. Também é considerado nesse grupo os dividendos a pagar aos acionistas e as participações estatutárias sobre o lucro a pagar aos empregados, administradores, debenturistas e titulares de partes beneficiárias.
- **PASSIVO CIRCULANTE OPERACIONAL** – É composto pelas obrigações ordinárias do dia a dia da empresa no seu funcionamento, tais como, duplicatas a pagar, salários a pagar, impostos a recolher, encargos sociais a recolher etc. Basicamente, podemos dizer que essa parte do passivo é composta por todo o passivo circulante, exceto o passivo circulante financeiro.
- **PASSIVO NÃO CIRCULANTE FINANCEIRO** – É composto pelos mesmos itens do passivo circulante financeiro, com prazo de pagamento após o exercício seguinte.
- **PASSIVO NÃO CIRCULANTE OPERACIONAL** – É de existência menos comum, mas possível, como, por exemplo, duplicatas a pagar após o exercício seguinte e impostos parcelados a pagar com vencimento das prestações após o término do exercício seguinte.

12. MÉTODO INDIRETO

Conforme já mencionado, a diferença entre a elaboração da DFC pelo método direto e pelo método indireto está na forma de apresentação do Fluxo das Operações, tendo em vista que a apresentação do Fluxo dos Financiamentos e do Fluxo dos Investimentos é exatamente a mesma nos dois métodos.

O ponto de partida da elaboração do Fluxo das Operações pelo método indireto é o lucro (ou prejuízo) líquido obtido no fim da DRE, que, como sabemos, é apurado pelo regime de competência, não tendo relação com movimentação de dinheiro e sim com a ocorrência dos fatos geradores.

Basicamente, a montagem do Fluxo das Operações pelo método indireto consiste em transformar o lucro (ou prejuízo) líquido, o qual foi apurado segundo a ótica do regime de competência, naquele que seria se fosse apurado pela ótica do regime de caixa, ou seja, o lucro (ou prejuízo) líquido obtido pela diferença entre as receitas recebidas em dinheiro e as despesas pagas em dinheiro, independentemente da competência.

Para a transformação do lucro (ou prejuízo) líquido obtido pelo regime de competência em lucro (ou prejuízo) líquido pelo regime de caixa, devemos considerar duas etapas de ajustes:

1ª ETAPA DE AJUSTES – Etapa onde serão excluídas do lucro (ou prejuízo) líquido obtido no final da DRE as receitas e despesas de sua competência que não implicaram em entradas e saídas de dinheiro e incluídas nesse lucro (ou prejuízo) as receitas e despesas de competência de outros exercícios sociais, cujos recebimentos e pagamentos ocorreram no seu exercício. Também, além dessas inclusões e exclusões, nessa etapa serão excluídos do lucro (ou prejuízo) líquido os resultados não operacionais referentes a lucros ou prejuízos na venda **à vista** de bens do ativo investimentos, imobilizado ou intangível. Assim, supondo que o ajuste seja do lucro líquido (os ajustes do prejuízo são os mesmos), podemos citar os seguintes casos mais comuns:

- **Despesas de Depreciação, Amortização, Exaustão e Despesa de Equivalência Patrimonial** – Devem ser somadas ao lucro líquido, pois o fizeram cair sem a correspondente saída de dinheiro.

Obs.: A EXAUSTÃO, apesar de ser frequentemente chamada de “Despesa de Exaustão, NÃO é uma despesa operacional e sim um valor a ser integrado ao CUSTO DOS ESTOQUES dos produtos extraídos de minas, jazidas ou florestas. Desta forma, não encontraremos na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) a exaustão no rol das despesas operacionais, como é o caso da despesa de depreciação e despesa de amortização. Apesar disso, essa “falsa” despesa deve ser somada INTEGRALMENTE ao lucro líquido, da mesma forma que a depreciação e amortização, a fim de ajustá-lo, para a determinação do valor dos Fluxos das Atividades Operacionais na elaboração da DFC pelo método indireto. No EXERCÍCIO RESOLVIDO 10 deste Capítulo, será vista essa situação.

■ **Receita de Equivalência Patrimonial** – Deve ser subtraída do lucro líquido, pois o fez subir sem a correspondente entrada de dinheiro.

■ **Variações Monetárias ou Cambiais Passivas** – Quando se referem a correção pós-fixada de dívidas ainda não pagas (Variações Monetárias Passivas) ou correção cambial de dívidas em moeda estrangeira ainda não pagas (Variações Cambiais Passivas), devem ser somadas ao lucro líquido, visto que o fizeram cair sem a correspondente saída de dinheiro.

■ **Variações Monetárias ou Cambiais Ativas** – Quando se referem a correção pós-fixada de aplicações financeiras não imediatas ainda não resgatadas (Variações Monetárias Ativas) ou correção cambial de dívida em moeda estrangeira que se desvalorizou em relação à moeda nacional e ainda não foi paga (Variações Cambiais Ativas), devem ser subtraídas do lucro líquido, pois o fizeram subir sem a correspondente entrada de dinheiro.

■ **Variações Positivas em Receitas Diferidas** – Devem ser somadas ao lucro líquido do exercício onde houve essa variação. Assim, suponhamos, por exemplo, que uma empresa alugue um imóvel de sua propriedade a outra empresa, de tal forma que os aluguéis sempre sejam recebidos com 1 mês de antecedência. Suponhamos também que no balanço de 31/12/20X1 no grupo Passivo Não Circulante existe a conta Aluguéis Recebidos Antecipadamente no valor de R\$ 12.000,00 e no balanço de 31/12/20X2 a mesma conta esteja com saldo de R\$ 13.700,00. Admitindo, por exemplo, que o lucro líquido de 20X2 seja de R\$ 96.000,00, significaria que os R\$ 12.000,00 estariam dentro desse valor, visto que a receita compete a janeiro de 20X2, mas o dinheiro não teria entrado em 20X2 e sim em 20X1. Ao contrário, os R\$ 13.700,00 não estariam dentro do referido lucro, mas o dinheiro teria entrado em 20X2. Desta forma, ao ajustarmos o lucro líquido para a elaboração do DFC de 20X2 pelo método indireto, deveriam ser somados os R\$ 13.700,00 e subtraídos os R\$ 12.000,00 desse lucro, ou seja, deveria ser somada a esse lucro a variação positiva em receitas diferidas no valor de R\$ 1.700,00.

■ **Variações Negativas em Receitas Diferidas** – Com raciocínio análogo ao caso anterior, essas variações devem ser subtraídas do lucro líquido do exercício onde ocorreram.

■ **Lucro na Venda de Bens do Ativo Investimentos, Imobilizado ou Intangível** – Deve ser subtraído do lucro líquido (no caso de prejuízo líquido, seria somado). Assim, suponhamos, por exemplo, que uma empresa que possua um terreno no valor de R\$ 15.000,00 realize a venda desse bem, à vista, por R\$ 19.300,00, obtendo assim um lucro não operacional de R\$ 4.300,00. Desta forma, tanto na elaboração da DFC pelo método direto, quanto no método indireto, os R\$ 19.300,00 integrarão o Fluxo das Atividades de Investimento (FAI). Ao mesmo tempo, o lucro líquido indicado na elaboração do Fluxo das Atividades Operacionais (FAO) pelo método indireto terá como item integrante de seu valor os R\$ 4.300,00. Assim, se não for excluído este

valor do lucro líquido, haverá erro de duplicidade, pois os R\$ 4.300,00 aparecerão duas vezes: uma vez dentro do lucro líquido no FAO; outra vez dentro dos R\$ 19.300,00, dentro do FAI. No caso do resultado obtido da DRE ser de prejuízo líquido em vez de lucro, excluir contabilmente os R\$ 4.300,00 desse prejuízo líquido significa, algebricamente, somar esse valor ao mesmo.

Exemplo 1: Lucro líquido = R\$ 12.500,00 e Lucro na venda de imóvel = R\$ 2.100,00. Assim, ignorando qualquer outro ajuste, na elaboração do FAO pelo método indireto, seria apresentado da seguinte forma:

Lucro líquido	R\$ 12.500,00
<u>(-) Lucro na venda de imóvel</u>	<u>(R\$ 2.100,00)</u>
(=) Lucro líquido ajustado	R\$ 10.400,00

Exemplo 2: Prejuízo líquido = R\$ 12.500,00 e Lucro na venda de imóvel = R\$ 2.100,00. Assim, ignorando qualquer outro ajuste, na elaboração do FAO pelo método indireto, seria apresentado da seguinte forma:

Prejuízo líquido	(R\$ 12.500,00)
<u>(-) Lucro na venda de imóvel</u>	<u>(R\$ 2.100,00)</u>
(=) Prejuízo líquido ajustado	(R\$ 14.600,00)

■ Prejuízo na Venda de Bens do Ativo Investimentos, Imobilizado ou Intangível –

Analogamente ao raciocínio anterior, excluir contabilmente esse prejuízo do lucro líquido obtido da DRE implica, algebricamente, somar esse prejuízo a esse lucro líquido. Da mesma forma, excluir contabilmente esse prejuízo do prejuízo líquido obtido da DRE implica, algebricamente, subtrair.

Exemplo 3: Lucro líquido = R\$ 12.500,00 e Prejuízo na venda de imóvel = R\$ 2.100,00. Assim, ignorando qualquer outro ajuste, na elaboração do FAO pelo método indireto, seria apresentado da seguinte forma:

Lucro líquido	R\$ 12.500,00
<u>(+) Prejuízo na venda de imóvel</u>	<u>R\$ 2.100,00</u>
(=) Lucro líquido ajustado	R\$ 14.600,00

Exemplo 4: Prejuízo líquido = R\$ 12.500,00 e Prejuízo na venda de imóvel = R\$ 2.100,00. Assim, ignorando qualquer outro ajuste, na elaboração do FAO pelo método indireto, seria apresentado da seguinte forma:

Prejuízo líquido	(R\$ 12.500,00)
<u>(+) Prejuízo na venda de imóvel</u>	<u>R\$ 2.100,00</u>
(=) Prejuízo líquido ajustado	(R\$ 10.400,00)

2ª ETAPA DE AJUSTES – Devemos somar ou subtrair ao lucro (ou prejuízo) líquido que está sendo ajustado as variações em ativos e passivos operacionais.

Assim, para entendermos isso, suponhamos os seguintes balanços da Cia. Alfa, referentes aos exercícios sociais de 20x1 e 20x2, considerando que o lucro líquido do exercício social de 20x2 fosse, por exemplo, de R\$ 40.000,00, dos quais 5% foram destinados à Reserva Legal e o restante distribuído como dividendos, os quais são sempre pagos 60 dias após a distribuição (valores em R\$ 1,00):

ATIVO	31/12/20x1	31/12/20x2
Circulante		
Caixa	5.700	8.640
BCM	13.300	30.880
Mercadorias	58.620	39.410
Duplicatas a Receber	59.100	85.990
Não Circulante		
Realizável a Longo Prazo		
Empréstimos a Diretores (90 dias)	3.900	-
Investimentos		
Terreno	18.000	-
Imobilizado		
Veículos	40.000	60.000
Depreciação Acumulada	(12.000)	(18.000)
TOTAL	186.620	206.920
PASSIVO	31/12/20x1	31/12/20x2
Circulante		
Salários a Pagar	1.000	1.200
IR e CSLL a Pagar	5.200	6.000
Duplicas a Pagar	19.600	16.200
Dividendos a Pagar	20.300	38.000
Empréstimos a Pagar (CP)	13.500	13.700
Não Circulante		
Empréstimos a Pagar (LP)	31.500	17.800
Patrimônio Líquido		
Capital Social	75.000	90.000
Reservas de Capital	13.320	14.820
Reserva Legal	7.200	9.200
TOTAL	186.620	206.920

Informações adicionais:

- Em 20x2, a Cia. Alfa alienou por R\$ 21.400,00 seu único terreno, cujo valor contábil era de R\$ 18.000,00.

- Em 20x2, a Cia. Alfa adquiriu à vista um caminhão no valor de R\$ 20.000,00.
 - Em 20x2, a Cia. Alfa aumentou seu capital no valor de R\$ 15.000,00 com a emissão de novas ações, cobrando ainda 10% de ágio nessa emissão.
 - Dos R\$ 31.500,00 dos Empréstimos a Pagar a longo prazo do balanço de 20x1, R\$ 13.700,00 vencerão em 20x3, integrando, portanto, o passivo circulante no balanço de 31/12/20x2.
- Assim, teremos:

VARIAÇÕES EM ATIVOS OPERACIONAIS

- Variação em Mercadorias = $39.410 - 58.620 = - 19.210$ (variação negativa)
- Variação em Duplicatas a Receber = $85.990 - 59.100 = 26.890$ (variação positiva)

VARIAÇÕES EM PASSIVOS OPERACIONAIS:

- Variação em Salários a Pagar = $1.200 - 1.000 = 200$ (variação positiva)
- Variação em IR e CSLL a Pagar = $6.000 - 5.200 = 800$ (variação positiva)
- Variação em Duplicatas a Pagar = $16.200 - 19.600 = - 3.400$ (variação negativa)

Finalmente, teremos as seguintes regras gerais para ajuste do lucro (ou prejuízo) líquido na elaboração do fluxo das operações pelo método indireto:

1ª) As variações **POSITIVAS** em ativos operacionais devem ser **SUBTRAÍDAS** do lucro líquido.

2ª) As variações **NEGATIVAS** em ativos operacionais devem ser **SOMADAS** ao lucro líquido.

3ª) As variações **POSITIVAS** em passivos operacionais devem ser **SOMADAS** ao lucro líquido.

4ª) As variações **NEGATIVAS** em passivos operacionais devem ser **SUBTRAÍDAS** do lucro líquido.

Assim, no exemplo da Cia. Alfa, teremos a seguinte DFC pelo método indireto:

FLUXOS DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

Lucro líquido	40.000
(+) Depreciação	6.000
(-) Lucro na venda de terreno	(3.400)
(+) Variação negativa em Mercadorias.....	19.210
(+) Variação positiva em Salários a Pagar.....	200
(+) Variação positiva em IR e CSLL a Pagar.....	800
(-) Variação positiva em Duplicatas a Receber	(26.890)
<u>(-) Variação negativa em Duplicatas a Pagar</u>	<u>(3.400)</u>
TOTAL	32.520

FLUXOS DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO

Recebimento de Empréstimos a Diretores	3.900
Venda de terreno	21.400
<u>Compra de caminhão</u>	<u>(20.000)</u>
TOTAL	5.300

FLUXOS DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

Pagamento de Empréstimos a Pagar (CP)	(13.500)
Pagamento de Dividendos	(20.300)
Aumento do Capital Social com integralização em dinheiro	15.000
<u>Ágio na emissão de ações</u>	<u>1.500</u>
TOTAL	(17.300)

Variação das disponibilidades $[32.520 + 5.300 - 17.300]$ **20.520**

Calculando a variação das disponibilidades diretamente dos balanços, teremos:

Disponibilidades (20x1)

Caixa	5.700
<u>Bancos</u>	<u>13.300</u>
Total	19.000

Disponibilidades (20x2)

Caixa	8.640
<u>Bancos</u>	<u>30.880</u>
Total	39.520

Variação das disponibilidades = $39.520 - 19.000 = 20.520$, valor este exatamente igual à soma algébrica dos três fluxos, ou seja, a PROVA REAL da DFC é a verificação da igualdade entre a soma algébrica dos três fluxos e a variação das disponibilidades obtida diretamente através da comparação nos dois balanços.

EXPLICAÇÃO DOS AJUSTES DO LUCRO OU PREJUÍZO LÍQUIDO PELAS VARIAÇÕES EM ATIVOS E PASSIVOS OPERACIONAIS.

Conforme estudado anteriormente, vimos que as variações positivas e negativas em ativos operacionais devem ser, respectivamente, subtraídas e somadas ao lucro líquido. No caso das variações positivas e negativas em passivos operacionais, essas devem ser, respectivamente, somadas e subtraídas ao lucro líquido. Isso pode ser explicado pelo seguinte:

■ Em 20x1 o saldo de Mercadorias era de R\$ 58.620,00 e no balanço de 20x2 de R\$ 39.410,00. Lembrando que $CMV = EI + Compras - EF$, concluímos no exemplo que a diferença entre EI e EF é igual a $R\$ 58.620,00 - R\$ 39.410,00 = R\$ 19.210,00$, valor esse que aumentou o CMV e, consequentemente, reduziu o lucro líquido, sem, no entanto, ter saído dinheiro, ou seja, o lucro líquido reduziu de R\$ 19.210,00 não porque saiu dinheiro e sim porque o estoque final reduziu em R\$ 19.210,00 em relação ao estoque inicial. Assim, para ajustarmos o lucro líquido, devemos somar essa variação negativa a fim de que esse lucro corresponda efetivamente às entradas de dinheiro. Se tivesse ocorrido o contrário, todo o raciocínio seria análogo, ou seja, a variação positiva em Mercadorias seria subtraída do lucro líquido para que este correspondesse efetivamente à entrada de dinheiro.

■ Em 20x1 o saldo de Duplicatas a Receber era de R\$ 59.100,00 e em 20x2 de R\$ 85.990,00. Isso significa que as vendas realizadas a prazo em 20x1 foram recebidas em 20x2 e que as vendas realizadas a prazo em 20x2 só serão recebidas em 20x3. Em outras palavras, dentro do lucro líquido de 20x2 não estão incluídos os R\$ 59.100,00, mas o dinheiro entrou, e, nesse mesmo lucro líquido estão incluídos os R\$ 85.990,00, mas o dinheiro não entrou. Como queremos que o lucro líquido corresponda efetivamente à entrada de dinheiro, devemos a ele somar os R\$ 59.100,00 e subtrair os R\$ 85.990,00, isto é, subtrair a variação positiva em Duplicatas a Receber no valor de R\$ 26.890,00. Analogamente, se a variação nessa conta fosse negativa, o ajuste seria feito mediante a soma dessa variação ao lucro líquido.

■ Em 20x1 o saldo de Salários a Pagar era de R\$ 1.000,00 e em 20x2 de R\$ 1.200,00. Isso significa que os R\$ 1.000,00 não afetaram o lucro líquido de 20x2, mas o dinheiro saiu nesse ano. Ao contrário, os R\$ 1.200,00 afetaram o lucro líquido de 20x2, mas o dinheiro não saiu nesse ano, pois só sairá em 20x3. Assim, para que o lucro líquido de 20x2 corresponda efetivamente à entrada de dinheiro, devemos subtrair os R\$ 1.000,00 e somar os R\$ 1.200,00, ou seja, somar a variação positiva em Salários a Pagar. Se tivesse ocorrido o contrário, ou seja, a variação em Salários a Pagar fosse negativa, o ajuste do lucro líquido se daria pela subtração dessa variação negativa. O mesmo raciocínio pode ser usado no caso do IR e CSLL a Pagar, ou qualquer outro tributo a pagar ou a recolher.

■ Em 20x1 o saldo de Duplicatas a Pagar era de R\$ 19.600,00 e em 20x2 de R\$ 16.200,00. Lembrando que $CMV = EI + Compras - EF$, concluímos que as compras efetuadas em 20x1 foram pagas em 20x2, ou seja, não afetaram o CVM e o lucro líquido de 20x2, mas o dinheiro saiu nesse ano. Assim, o lucro líquido de 20x2 ficou inalterado mas o dinheiro de 20x2 caiu de R\$ 19.200,00. Daí, para que o lucro líquido diminua junto com o dinheiro, devemos no seu ajuste subtrair os R\$ 19.200,00. Ao contrário, os R\$ 16.200,00 fizeram as compras de 20x2 e o CMV aumentarem desse valor e, consequentemente, o lucro líquido de 20x2 diminuir desse valor, mas o dinheiro de 20x2 não diminuiu desse valor. Dessa forma, para que o lucro líquido de 20x2 corresponda efetivamente ao dinheiro, devemos a ele somar os

R\$ 16.200,00. Resumindo, devemos ao lucro líquido de 20x2 subtrair os R\$ 19.200,00 e somar os R\$ 16.200,00, ou seja, subtrair a variação negativa em Duplicatas a Pagar no valor de R\$ 3.400,00. Analogamente a todo esse raciocínio, se a variação em Duplicatas a Pagar fosse positiva, no ajuste do lucro líquido somaríamos tal variação.

Em relação às normas gerais que regem a elaboração da DFC pelo método indireto, a Deliberação da CVM nº 547, de 13 de agosto de 2008, estabelece que o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado ajustando o lucro líquido ou prejuízo quanto aos efeitos de:

- a) mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;
- b) itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, impostos diferidos, variações cambiais não realizadas, resultado de equivalência patrimonial em investimentos e participações minoritárias, quando aplicável; e
- c) todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

De acordo com a referida deliberação, a conciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais deve ser fornecida obrigatoriamente caso a entidade use o método direto para apurar o fluxo líquido das atividades operacionais.

Ainda de acordo com a Deliberação CVM nº 547/2008, além das principais classes de diferimentos, provisões e de outros ajustes ao lucro líquido, essa conciliação deve demonstrar, no mínimo, as mudanças ocorridas no período nos recebíveis relativos às atividades operacionais, nos estoques, assim como os pagamentos vinculados às atividades operacionais. Recomenda-se às entidades fornecerem outros detalhes dessas categorias de contas que sejam relevantes. Por exemplo, alterações em contas a receber de clientes em razão da venda de mercadorias, produtos ou serviços poderiam ser apresentadas separadamente das mudanças em outros recebíveis operacionais. Além disso, se o método indireto for utilizado, os montantes de juros pagos (líquidos dos valores capitalizados) e os valores do **imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido pagos durante o período** (será explicado no comentário extra da questão 1 do EXERCÍCIO RESOLVIDO 5) devem ser informados de forma detalhada em notas explicativas. No caso do imposto de renda, da contribuição social e dos demais tributos, bem como no caso dos encargos com INSS e assemelhados, devem ser claramente destacados os montantes relativos à tributação da entidade.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: (Comissão de Valores Mobiliários/ Fundação Carlos Chagas) Instruções: As informações a seguir e somente elas, extraídas da contabilidade da Cia. Cruzeiro do Sul, relativas ao exercício de 20X0, devem ser utilizadas para responder às questões de número 1 a 3. As variações dos saldos das contas *Clientes* e *Fornecedores* foram calculadas diminuindo-se seu saldo, no final do exercício de 20X0, dos saldos do ano-calendário anterior.

Elementos	R\$
Vendas	800.000,00
Custo das Mercadorias Vendidas	400.000,00
Aquisição de imobilizado à vista	100.000,00
Pagamento de dividendos não provisionados	30.000,00
Empréstimo efetuado à coligada	50.000,00
Despesas de depreciação	180.000,00
Resultado positivo da equivalência patrimonial	10.000,00
Integralização de capital, em espécie	45.000,00
Venda de imobilizado à vista, sem ganho ou perda de capital	70.000,00
Receitas financeiras líquidas	15.000,00
Despesas operacionais	250.000,00
Variação positiva do saldo da conta <i>Cientes</i>	110.000,00
Variação positiva do saldo da conta <i>Fornecedores</i>	60.000,00

1. A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da companhia, em 20X0, evidenciava:
- prejuízo de R\$ 30.000,00;
 - lucro de R\$ 125.000,00;
 - prejuízo de R\$ 15.000,00;
 - lucro de R\$ 10.000,00;
 - prejuízo de R\$ 5.000,00.

(SOLUÇÃO)

Vendas	800.000,00	
(-) CMV	(400.000,00)	
(-) Despesas Operacionais	(250.000,00)	
(-) Depreciação	(180.000,00)	
(+) Resultado positivo na equivalência patrimonial	10.000,00	
<u>(+) Receitas financeiras líquidas</u>	<u>15.000,00</u>	
(=) Prejuízo líquido	(5.000,00)	(Opção e)

2. A variação do Patrimônio Líquido da companhia em 20X0, apurado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), correspondeu, em R\$, a:
- R\$ 10.000,00 negativos;
 - R\$ 5.000,00 negativos;
 - R\$ 5.000,00 positivos;
 - R\$ 10.000,00 positivos;
 - R\$ 15.000,00 positivos.

(SOLUÇÃO)

Integralização de Capital.....	45.000,00
Pagamento de dividendos não provisionados	(30.000,00)
<u>Prejuízo líquido.....</u>	<u>(5.000,00)</u>
Variação do PL.....	10.000,00 (Opção d)

3. A variação do Disponível, evidenciada na Demonstração do Fluxo de Caixa de 20X0, foi:
- positiva em R\$ 50.000,00;
 - negativa em R\$ 130.000,00;
 - positiva em R\$ 80.000,00;
 - negativa em R\$ 100.000,00;
 - positiva em R\$ 100.000,00.

(SOLUÇÃO)

A forma como as informações foram dadas só deixa a alternativa da elaboração da DFC pelo método indireto. Assim:

FLUXO DAS OPERAÇÕES

Prejuízo Líquido.....	(5.000,00)
(+) Depreciação	180.000,00
(-) Resultado positivo na equivalência patrimonial	(10.000,00)
(-) Variação positiva do saldo de clientes	(110.000,00)
<u>(+) Variação positiva do saldo de fornecedores</u>	<u>60.000,00</u>
TOTAL	115.000,00

FLUXO DOS INVESTIMENTOS

Aquisição de imobilizado à vista.....	(100.000,00)
Empréstimo a coligada	(50.000,00)
<u>Venda de imobilizado à vista.....</u>	<u>70.000,00</u>
TOTAL.....	(80.000,00)

FLUXO DOS FINANCIAMENTOS

Pagamento de dividendos	(30.000,00)
<u>Integralização de capital.....</u>	<u>45.000,00</u>
TOTAL.....	15.000,00

Variação do disponível = 115.000,00 – 80.000,00 + 15.000,00 = 50.000,00 (Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: (Casa da Moeda do Brasil / Fundação Cesgranrio/ Adaptada) Considere o Balanço Patrimonial dos exercícios 20X3 e 20X4 e a Demonstração de Resultado do ano de 20X4 da Cia. São Leopoldo para responder às questões de número 1 a 5:

BALANÇO PATRIMONIAL DA CIA. SÃO LEOPOLDO EM DEZ/X3 E DEZ/X4

ATIVO	Dez/X3	Dez/X4
Disponibilidades	100,00	125,00
Contas a Receber	520,00	500,00
Estoques	400,00	380,00
Adiantamentos a Fornecedores	80,00	75,00
Bens do Ativo Imobilizado	900,00	1.120,00
Total do Ativo	2.000,00	2.200,00

PASSIVO	Dez/X3	Dez/X4
Fornecedores	250,00	280,00
Contas a Pagar	100,00	120,00
Empréstimos a Pagar	350,00	360,00
Capital	1.100,00	1.100,00
Reservas de Lucros	200,00	340,00
Total do Passivo	2.000,00	2.200,00

DRE DA CIA. SÃO LEOPOLDO DO EXERCÍCIO ENCERRADO EM DEZ/X4

Receita Bruta	5.000,00
(-) Deduções	(700,00)
Receita Líquida	4.300,00
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(2.800,00)
Lucro Bruto	1.500,00
(-) Despesas Operacionais	(1.300,00)
Lucro Antes do Imposto de Renda	(200,00)
(-) IR	(60,00)
Lucro Líquido do Exercício	140,00

3. Na elaboração da DFC de 20X4, o total dos Fluxos das Atividades de Financiamento, em reais, é de
- | | |
|-----------|-----------|
| a) 10,00; | d) 25,00; |
| b) 15,00; | e) 30,00. |
| c) 20,00; | |

(SOLUÇÃO)

Aumento em empréstimos a pagar 10,00

(Opção a)

Comentário extra: Uma das interpretações que se pode dar ao aumento em Empréstimos a Pagar é que a empresa pagou em 20X4 os 350,00 do empréstimo de 20X3 e contraiu um novo empréstimo em 20X4 no valor de 360,00, fazendo com que as disponibilidades em 20X4 aumentassem em 10,00. “Outra hipótese seria que a empresa não teria pago o empréstimo de 20X3 no valor de R\$ 350,00 e, em 20X4, contraiu um novo empréstimo em dinheiro de R\$ 10,00. Nessas duas hipóteses, as disponibilidades teriam aumentado em R\$ 10,00. Uma terceira hipótese seria que o aumento de R\$ 10,00 em empréstimos a pagar seria uma correção monetária pós-fixada desse empréstimo. Neste caso, não haveria aumento das disponibilidades neste valor e o fluxo das atividades de financiamento seria zero. No entanto, não há essa opção de resposta na questão 3.”

4. Na elaboração da DFC de 20X4, o total dos Fluxos das Atividades de Investimento, em reais, é de
- | | |
|--------------|------------|
| a) 0,00; | d) 220,00; |
| b) 10,00; | e) 25,00. |
| c) (220,00); | |

(SOLUÇÃO)

Compra de ativo imobilizado (220,00)

(Opção c)

Comentário extra: Pelas informações fornecidas no enunciado, não podemos afirmar ao certo se realmente o aumento de saldo de 900,00 para 1.120,00 no ativo imobilizado foi compra à vista de ativo imobilizado. No entanto, a elaboração completa da DFC com as informações fornecidas pelos dois balanços e pela DRE corrige automaticamente qualquer divergência entre as variações apresentadas nos dois balanços e os fatos que realmente ocorreram na empresa.

5. A variação das disponibilidades, em reais, é de:

- a) 0,00;
- b) 10,00;
- c) 220,00;
- d) 30,00;
- e) 25,00.

(SOLUÇÃO)

Variação das disponibilidades = 125,00 – 100,00 = 25,00

(Opção e)

Comentário extra: Outra forma de determinarmos a variação das disponibilidades é somarmos algebricamente os três fluxos, ou seja, $235,00 + 10,00 - 220,00 = 25,00$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: Considere os BPs da Cia. Pérola, referentes aos exercícios encerrados em dezembro de 20X1 e 20X2 para responder às questões de número 1 a 4 (valores em R\$ 1,00):

GRUPO	31/12/20X2	31/12/20X1
Ativo Circulante		
Caixa	9.300	1.600
BCM	26.700	4.500
Duplicatas a Receber	71.000	6.000
PDD	(3.000)	(400)
Estoques	40.200	42.100
Seguros a Vencer	4.800	1.200
Ativo Não Circulante		
Realizável a LP		
Empréstimos a Diretores	27.000	35.000
Investimentos		
Imóveis (alugados a terceiros)	15.000	15.000
Imobilizado		
Veículos	80.000	75.000
Depreciação Acumulada (veículos)	(45.000)	(30.000)
Terrenos (em uso)	24.000	56.000
TOTAL	250.000	206.000

Passivo Circulante		
Salários a Pagar	3.500	2.200
ICMS a Recolher	900	1.100
Duplicatas a Pagar	52.200	35.300
Contas a Pagar	2.400	700
IR e CSLL a Pagar	17.000	11.000
Dividendos a Pagar	2.000	1.400
Empréstimos a Pagar	-	3.000
Passivo Não Circulante		
Financiamentos	90.000	88.600
Aluguéis Ativos a Vencer	1.000	3.000
Patrimônio Líquido		
Capital	59.000	52.000
Reservas de Capital	4.000	-
Ajustes de Avaliação Patrimonial	2.000	-
Reservas Estatutárias	1.200	500
Reserva Legal	800	200
Retenção de Lucros	14.000	7.000
TOTAL	250.000	206.000

Informações adicionais:

- Parte do capital social foi aumentado com incorporação de reservas de capital de R\$ 1.400. Outra parte do aumento, R\$ 2.300, se deu em função da incorporação de parcela do lucro líquido de 20X2. O restante do aumento se deu em função de emissão de novas ações.
- Em 20X1 a empresa possui dois terrenos usados para estacionamento de veículos: O terreno localizado na rua "A" tem valor contábil de R\$ 22.000. Outro, localizado na rua "B", tem valor contábil de R\$ 34.000. No exercício de 20X2 a empresa alienou o terreno da rua "B" por R\$ 39.000. O terreno da rua "A" foi avaliado a preço de mercado em R\$ 24.000.
- Os dividendos distribuídos em 31/12/20X1 no valor de R\$ 1.400 foram pagos 60 dias após essa data.
- Em 20X2, os financiamentos a longo prazo, 70% para pagamento em 20X4 e 30% para pagamento em 20X5, foram corrigidos em R\$ 1.400.

1. Na elaboração da DFC, as atividades operacionais contribuíram para uma variação nas disponibilidades:
 - a) positiva de R\$ 78.800;
 - b) negativa de R\$ 16.400;
 - c) positiva de R\$ 22.000;
 - d) negativa de R\$ 50.200;
 - e) positiva de R\$ 5.200.

(SOLUÇÃO)

Tendo em vista que a questão não nos fornece a DRE, o primeiro passo é determinarmos o Lucro Líquido (LL) pelas variações de valores relacionados com esse lucro nos dois balanços, exceto os dividendos, visto que os R\$ 2.000 do balanço de 20X2 já são a própria parcela originária do lucro de 20X2. Os dividendos de 20X1 no valor de R\$ 1.400 não têm nenhuma relação com o lucro de 20X2, e, portanto, não irão influenciar o seu cálculo. No caso do aumento de capital no valor de R\$ 2.300 em função do uso de parcela do lucro, esse valor também será somado integralmente. Assim:

Variação em Reserva de Retenção de Lucros = 14.000 – 7.000 = 7.000

Variação em Reserva Legal = 800 – 200 = 600

Variação em Reservas Estatutárias = 1.200 – 500 = 700

Aumento do capital com parcela do lucro = 2.300

Dividendos distribuídos = 2.000

TOTAL = 7.000 + 600 + 700 + 2.300 + 2.000 = 12.600 → Lucro Líquido

Visto que só dispomos de dois balanços e de algumas informações, não é possível determinar o valor dos FAO (Fluxos das Atividades Operacionais) pelo método direto. No entanto, podemos determinar pelo método indireto, partindo do Lucro Líquido e fazendo os devidos ajustes:

FLUXOS DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

Lucro Líquido	12.600
(+) Depreciação [45.000 – 30.000]	15.000
(+) Variações Monetárias Passivas (correção dos financiamentos de LP).....	1.400
(–) Variação negativa em aluguéis ativos a vencer	(2.000)
(–) Lucro na venda de terreno.....	(5.000)
(+) Redução em Estoques [42.100 – 40.200]	1.900
(+) Aumento em Salários a Pagar [3.500 – 2.200].....	1.300
(+) Aumento em Duplicatas a Pagar [52.200 – 35.300]	16.900

(+) Aumento em Contas a Pagar [2.400 – 700]	1.700
(+) Aumento em IR e CSLL a Pagar [17.000 – 11.000]	6.000
(-) Aumento líquido em Dup. a Rec. [(71.000 – 3.000) – (6.000 – 400)] (62.400)	
(-) Aumento em Seguros a Vencer [4.800 – 1.200]	(3.600)
<u>(-) Redução em ICMS a Recolher [1.100 – 900]</u>	<u>(200)</u>
TOTAL	(16.400)

(Opção b)

2. Na elaboração da DFC, as atividades de investimento contribuíram para uma variação nas disponibilidades:
- positiva de R\$ 8.000;
 - positiva de R\$ 39.000;
 - positiva de R\$ 47.000;
 - positiva de R\$ 42.000.
 - nula

(SOLUÇÃO)**FLUXOS DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO**

Recebimento de empréstimos concedidos [35.000 – 27.000]	8.000
Venda de Terreno	39.000
<u>Compra de Veículos [80.000 – 75.000]</u>	<u>(5.000)</u>
TOTAL	42.000

(Opção d)

3. Na elaboração das DFC, as atividades de financiamento contribuíram para uma variação das disponibilidades:
- positiva de R\$ 4.300;
 - nula;
 - positiva de R\$ 8.700;
 - negativa de R\$ 3.000;
 - negativa de R\$ 4.400.

(SOLUÇÃO)**FLUXOS DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO**

Realização de Capital	3.300
Formação de Reservas de Capital [4.000 + 1.400]	5.400

<i>Pagamento de dividendos</i>	<i>(1.400)</i>
<i>Pagamento de empréstimos obtidos</i>	<i>(3.000)</i>
TOTAL.....	4.300

(Opção a)

4. A variação total das disponibilidades foi de:

- a) R\$ 27.800;
- b) R\$ 7.700;
- c) R\$ 22.200;
- d) R\$ 29.900;
- e) R\$ 17.400.

(1ª SOLUÇÃO) – Podemos obter diretamente a variação das disponibilidades com os seus saldos nos dois balanços:

Balanço de 31/12/X1:

<i>Caixa.....</i>	<i>1.600</i>
<i>BCM.....</i>	<i>4.500</i>
<i>Disponibilidades.....</i>	<i>6.100</i>

Balanço de 31/12/X2:

<i>Caixa.....</i>	<i>9.300</i>
<i>BCM.....</i>	<i>26.700</i>
<i>Disponibilidades.....</i>	<i>36.000</i>

Variação das Disponibilidades = 36.000 – 6.100 = 29.900

(2ª SOLUÇÃO) – Podemos também obter a variação das disponibilidades somando algebricamente os valores dos três fluxos (FAO + FAI + FAF):

Variação das Disponibilidades = – 16.400 + 42.000 + 4.300 = 29.900

(Opção d)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: (Auditor-Fiscal da Receita Federal/Esaf – Adaptada)
Instruções para a resolução das questões de números 1 a 7.

Em uma operação de verificação dos livros contábeis, realizada na Cia. Luanda, foi possível identificar os seguintes dados:

O Balanço Patrimonial dos exercícios 20x1 e 20x2

CONTAS DO ATIVO	20x1	20x2
Disponibilidades	8.000	6.000
Clientes	12.000	22.500
(-) Provisão p/ Devedores Duvidosos	(300)	(800)
Estoques	2.000	6.500
Participações Societárias	5.300	5.300
Imóveis	12.000	12.000
Equipamentos	15.000	20.000
Veículos	20.000	20.000
(-) Depreciação Acumulada	2.000	7.500
TOTAL DO ATIVO	72.000	84.000
CONTAS DO PASSIVO + PL	20x1	20x2
Contas a Pagar	1.000	4.000
Fornecedores	9.000	6.000
Dividendos a Pagar	-	3.000
Impostos Provisão	1.000	2.000
Notas Promissórias a Pagar	10.000	-
Financiamentos de Longo Prazo	16.000	22.000
Capital Social	30.000	40.000
Reservas de Lucros	5.000	7.000
TOTAL DO PASSIVO + PL	72.000	84.000

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

	Capital Social	Reservas de Lucros	Lucro Acumulado	Total
Saldo em 31.12.20x1	30.000	5.000	0	35.000
Transferências p/ Capital	4.000	(4.000)	-	-
Novas Subscrições	6.000	-	-	6.000
Incorporação do Resultado Líquido 20x2	-	-	9.000	9.000
Reservas de lucros	-	6.000	(6.000)	-
Dividendos	-	-	(3.000)	(3.000)
Saldo em 31.12.20x2	40.000	7.000	0	47.000

Itens da Demonstração do Resultado do Exercício

	20x1	20x2
Vendas	100.000	152.000
CMV	64.000	82.000
Despesas totais do período	34.000	59.000
Resultado antes do IR	2.000	11.000
Variações cambiais passivas	-	6.000
Despesas de depreciações	2.000	5.500
Provisão p/ pagamento do IR	1.000	2.000
Provisão p/ devedores duvidosos	300	800

Outras informações adicionais:

- As Notas Promissórias vencem em 180 dias.
- Os financiamentos foram contratados junto ao Banco ABC em 30.12.20x1 pelo prazo de 8 anos, com carência de 3 anos e juros de 5% anuais, pagáveis ao final de cada período contábil. O saldo devedor é corrigido pela variação da moeda x, com pagamento do principal em 5 parcelas anuais após o período de carência.

1. O valor dos ingressos de caixa gerado pelas vendas no período examinado foi:

- | | |
|-------------|-------------|
| a) 159.500; | d) 139.500; |
| b) 150.000; | e) 139.200. |
| c) 141.200; | |

(SOLUÇÃO)

Vendas totais (20x2) 152.000

(-) Vendas a prazo realizadas em 20x2 para recebimento em 20x3 (22.500)

(=) Vendas realizadas em 20x2 e recebidas no mesmo ano 129.500

(+) Vendas realizadas em 20x1 e recebidas em 20x2 11.700

(=) Vendas recebidas em 20x2, independentemente da competência 141.200

(Opção c)

Comentário extra: As vendas realizadas em 20x1 e recebidas em 20x2 correspondem ao total dos Clientes de 20x1 (12.000) menos a PDD de 300, ou seja, 11.700, supondo que a inadimplência em 20x2 foi exatamente igual à PDD de 20x1. Se assim não fosse, teria que ser indicado como itens da DRE de 20x2 a conta Perdas com Clientes (excesso da inadimplência dos clientes em relação à PDD) ou a conta Reversão de PDD (excesso da PDD em relação à inadimplência dos clientes).

2. Examinando os dados, verifica-se que a empresa pagou aos fornecedores o valor de:

- a) 89.500;
- b) 86.500;
- c) 85.000;
- d) 82.000;
- e) 75.500.

(SOLUÇÃO)

Em primeiro lugar, iremos determinar o total das compras em 20x2, utilizando a fórmula do CMV:

$CVM (20x2) = EI \text{ (Estoque em } 20x1) + Compras (20x2) - EF \text{ (Estoque em } 20x2)$

$82.000 = 2.000 + C - 6.500 \rightarrow C = 86.500$

Compras totais em 20x2.....	86.500
<u>(-) Compras realizadas em 20x2 pagas em 20x3 (Fornecedores 20x2).....</u>	<u>(6.000)</u>
(=) Compras realizadas em 20x2 e pagas no mesmo ano.....	80.500
<u>(+) Compras realizadas em 20x1 e pagas em 20x2.....</u>	<u>2.000</u>
(=) Total pago aos fornecedores em 20x2.....	89.500
(Opção a)	

3. Com base nos dados identificados, pode-se afirmar que a saída de caixa para o pagamento de despesas foi:
- 52.700;
 - 50.700;
 - 44.700;
 - 45.500;
 - 43.700.

(SOLUÇÃO)

Despesas totais em 20x2.....	59.000
<u>(-) Despesas competentes a 20x2 pagas em 20x3 (Contas a Pagar 20x2) ..</u>	<u>(4.000)</u>
<u>(-) Variações cambiais passivas</u>	<u>(6.000)</u>
<u>(-) Despesas de depreciações.....</u>	<u>(5.500)</u>
<u>(-) Despesa com PDD.....</u>	<u>(800)</u>
(=) Despesas competentes a 20x2 e pagas no mesmo ano	42.700
<u>(+) Despesas competentes a 20x1 (Contas a Pagar em 20x1).....</u>	<u>1.000</u>
(=) Total das despesas pagas em 20x2	43.700
(Opção e)	

4. No período a empresa efetuou compras de estoques no valor de:
- 89.500;
 - 86.500;
 - 85.000;
 - 82.000;
 - 75.500.

(SOLUÇÃO)

$$CMV = EI + C - EF \rightarrow 82.000 = 2.000 + C - 6.500 \rightarrow C = 86.500$$

(Opção b)

5. Com os dados fornecidos e aplicando o método indireto para elaborar o fluxo de caixa, pode-se afirmar que a contribuição do resultado ajustado para a formação das disponibilidades é:
- 21.300;
 - 12.000;
 - 17.500;
 - 20.500;
 - 6.000.

(SOLUÇÃO)

O primeiro passo é observarmos que o Lucro Líquido está indicado na DMPL (9.000). No entanto, podemos também obter esse lucro montando a seguinte DRE:

Vendas	152.000
(-) CMV	(82.000)
(=) Lucro Bruto	70.000
(-) Despesas	(59.000)
(=) LAIR	11.000
(-) IR	(2.000)
(=) Lucro Líquido	9.000

O resultado ajustado para a formação das disponibilidades é aquele obtido somando-se de volta ao Lucro Líquido as despesas indicadas na DRE que reduziram o lucro mas não afetaram as disponibilidades. Nesse caso, NÃO entrarão como ajustes as variações em ativos e passivos operacionais. Assim:

Lucro Líquido	9.000
(+) Depreciação	5.500
(+) Variações Cambiais Passivas	<u>6.000</u>
	20.500

(Opção d)

6. O valor dos itens de investimentos que contribuíram para a variação das disponibilidades é:
- (5.500);
 - (5.000);
 - (500);
 - 5.000;
 - 5.500.

(SOLUÇÃO)

O FAI (Fluxo das Atividades de Investimento) está normalmente relacionado a empréstimos concedidos e operações de compra ou venda à vista de itens do ativo investimentos, imobilizado ou intangível. Na empresa em questão, a única operação que pode ser considerada FAI é a aquisição de Equipamentos no valor da diferença entre 20.000 e 15.000, isto é, no valor de 5.000. Visto que se trata de compra (saída de dinheiro) o fluxo é negativo de 5.000, ou seja, (5.000). Mas, como saberemos se essa compra foi à vista mesmo, ou seja, implicou em saída de dinheiro? Nas demonstrações contábeis fornecidas poderíamos pensar na possibilidade da compra desses bens ter sido feita mediante os financiamentos na diferença entre 22.000 e 16.000, ou seja, em 6.000. No entanto, este valor corresponde à correção cambial (Variações Cambiais Passivas) e não à dívida contraída na aquisição de equipamentos de 5.000. Outra possibilidade seria os Equipamentos terem sido avaliados a valor de mercado de 15.000 para 20.000, coisa esta que não ocorreu, pois não há no balanço Ajustes de Avaliação Patrimonial. Outra possibilidade seria que os sócios integralizassem ações mediante a entrega dos Equipamentos, coisa esta que não ocorreu, pois na DMPL não está indicado tal fato na coluna de Capital Social. Finalmente, não resta dúvida! Os 5.000 de aumento de saldo de Equipamentos só podem ser oriundos de compras à vista, implicando assim saída de disponibilidades no FAI.

(Opção b)

7. O valor do caixa líquido consumido nas atividades operacionais é:

- a) (9.300);
- b) (8.000);
- c) (3.000);
- d) 7.000;
- e) 9.000.

(SOLUÇÃO)

Lucro Líquido	9.000
(+) Depreciação	5.500
(+) Variação Cambial Passiva	6.000
(-) Aumento líquido em Clientes [(22.500 – 800) – (12.000 – 300)]	(10.000)
(-) Aumento em Estoques	(4.500)
(+) Aumento em Contas a Pagar	3.000
(-) Redução em Fornecedores	(3.000)
<u>(+) Aumento em Impostos Provisionados</u>	<u>1.000</u>
TOTAL	7.000

Obs.: Há uma impropriedade no enunciado da questão. No lugar de “caixa líquido consumido nas atividades operacionais” o certo é “o caixa líquido gerado pelas atividades operacionais” pois seu valor é positivo, isto é, + 7.000.

(Opção d)

COMENTÁRIO EXTRA: Na Cia. Luanda, para que se possa ter uma melhor visão de tudo que foi visto, eis a DFC apresentada de forma completa:

FAO	
Lucro Líquido	9.000
(+) Depreciação	5.500
(+) Variação Cambial Passiva	6.000
(-) Aumento líquido em Clientes [(22.500 – 800) – (12.000 – 300)]	(10.000)
(-) Aumento em Estoques	(4.500)
(+) Aumento em Contas a Pagar	3.000
(-) Redução em Fornecedores	(3.000)
(+) Aumento em Impostos Provisoriados	1.000
TOTAL	7.000
FAI	
Aquisição de Equipamentos	(5.000)
FAF	
Realização de Capital	6.000
Pagamento de Promissórias	(10.000)
Total dos FAF	(4.000)
Variação das Disponibilidades (FAO + FAI + FAF)	(2.000)

Nota: Como podemos observar, a variação das disponibilidades, que é a soma algébrica dos três fluxos, isto é, $7.000 + (-5.000) + (-4.000) = -2.000$, corresponde exatamente à variação das disponibilidades indicadas nos balanços, ou seja, $6.000 - 8.000 = -2.000$.

COMENTÁRIO FINAL: Como podemos observar nos balanços da Cia. Luanda, o item “Impostos Provisionados” dos exercícios de 20x1 e 20x2, nos valores respectivos de 1.000 e 2.000, correspondem nas DREs exatamente às despesas com “Provisão p/ Pagamento do IR”, levando-nos a concluir que a empresa é tributada com base no lucro anual e paga o IR apenas com base nesse lucro, coisa essa que pela legislação atual NÃO existe mais, pois o IR é pago trimestralmente com base no lucro real ou mensalmente com base no lucro estimado. Infelizmente, muitos **INSISTEM** de forma equivocada em IR anual com pagamento anual, o que é nos dias atuais totalmente fora da realidade tributária das empresas brasileiras. No caso, se a Cia. Luanda fosse tributada, por exemplo, com base no lucro real trimestral, nas DREs as despesas com esses tributos poderiam, sem problema algum, continuar 1.000 e 2.000. No entanto, nos balanços os saldos dos IRs a Pagar seriam menores que 1.000 e 2.000, pois seriam referentes apenas aos valores não pagos do 4º trimestre de cada ano. Um outro erro cometido por muitos é a insistência equivocada na utilização da expressão “Provisão para IR” na DRE. Como já estudado, a palavra “provisão” é utilizada em relação a valores apurados por estimativas, onde há determinado grau de incerteza. A despesa com IR, independentemente da forma de tributação ser trimestral com base em lucro real ou mensal com base em lucro estimado, é aquela referente ao IR que efetivamente a empresa já pagou ou vai pagar, não cabendo, portanto, o uso da expressão “provisão”. Esse último tipo de erro tem origem no texto do art. 187 da Lei nº 6.404/76, que, de forma totalmente inadequada, utiliza a expressão “provisão para o imposto”. Na época que a referida lei foi elaborada (1976), de fato, o IR era anual com pagamento anual. Naquela época, ao inserir na lei a expressão “provisão para o imposto”, o legislador provavelmente teve a intenção de enfatizar o valor do IR que a empresa deveria provisionar referente ao ano todo para pagamento no próximo ano. Posteriormente, a legislação tributária mudou, mas não houve, por parte do legislador, interesse de corrigir o uso inadequado da referida expressão, fato este que leva muitos contabilistas ao uso equivocado da expressão “Provisão para IR” na DRE. Contabilmente, o certo é utilizar na DRE a expressão “Despesa c/ IR”, ou, simplesmente, “IR”. No balanço patrimonial, regra geral, o nome mais adequado para o IR a ser pago é “IR a Pagar” e não “Provisão para IR”. No entanto, em alguns casos muito específicos, seria possível a indicação, no balanço patrimonial, da expressão “Provisão para IR”, como, por exemplo, na situação em que uma empresa fosse tributada com base no lucro real trimestral e quisesse elaborar um balanço patrimonial ao fim do bimestre. Nesse caso, como o IR do trimestre ainda não é conhecido ao fim do segundo mês, haveria sentido sim no balanço bimestral a indicação da expressão “Provisão para IR”. No entanto, se o balanço fosse levantado ao fim do trimestre, a empresa saberia exatamente o valor do IR trimestral a pagar, não havendo, portanto, sentido no uso da expressão “Provisão para IR”, ou seja, no balanço trimestral seria indicada a expressão “IR a Pagar”.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: Considere os balanços da Cia. 547ZERO8, referentes aos exercícios sociais encerrados em 31/12/X0 e 31/12/X1, e a DRE de 31/12/X1 para responder às questões de número 1 a 4.

ATIVO	31/12/X0	31/12/X1
CIRCULANTE	8.912,00	11.951,00
Caixa	500,00	251,00
Bancos conta Movimento	780,00	2.515,00
Mercadorias	2.870,00	2.605,00
Duplicatas a Receber	5.122,00	7.380,00
Duplicatas Descontadas	(360,00)	(800,00)
NÃO CIRCULANTE	9.519,00	13.339,00
Realizável LP	1.000,00	3.500,00
Empréstimos a Diretores (90 dias)	1.000,00	240,00
Aplicações Financeiras	-	3.260,00
Investimentos	5.385,00	4.885,00
Imóveis (alugados a terceiros)	3.465,00	3.465,00
Ações (não coligadas e não controladas)	1.920,00	1.920,00
Provisão para Perdas em Investimentos	-	(500,00)
Imobilizado	2.654,00	4.534,00
Veículos	2.860,00	2.860,00
Depreciação Acumulada	(206,00)	(237,00)
Móveis e Utensílios	-	1.960,00
Depreciação Acumulada	-	(49,00)
Intangível	480,00	420,00
Concessões Obridas	600,00	600,00
Amortização Acumulada	(120,00)	(180,00)
TOTAL DO ATIVO	18.431,00	25.290,00

PASSIVO	31/12/X0	31/12/X1
CIRCULANTE	8.404,00	10.530,00
Fornecedores	6.154,00	5.540,00
ICMS a Recolher	400,00	780,00
Salários a Pagar	170,00	210,00
IR e CSLL a Pagar (4º trimestre)	96,00	504,00
Dividendos a Pagar	1.584,00	3.496,00
NÃO CIRCULANTE	310,00	2.200,00
Debêntures	-	1.500,00
Ágio a Vencer (na emissão de debêntures)	-	360,00
Receita Antecipada de Aluguéis	310,00	340,00
Patrimônio Líquido	9.717,00	12.560,00
Capital Social	8.590,00	9.020,00
Alienação de Bônus de Subscrição	977,00	3.206,00
Reserva Legal	150,00	334,00
TOTAL DO PASSIVO	18.431,00	25.290,00

DRE – 31/12/X1

Vendas	8.660,00
(-) ICMS.	(700,00)
(-) Pis e Cofins	(200,00)
(=) Receita Líquida	7.760,00
(-) CMV	(1.600,00)
(=) Lucro Bruto	6.160,00
(-) Salários	(1.900,00)
(-) Aluguéis	(420,00)
(-) Amortização	(60,00)
(-) Depreciação	(80,00)
(-) Despesas Gerais	(140,00)
(+) Receita de Ágio	15,00
(+) Juros Ativos	220,00
(+) Aluguéis Ativos	1.705,00
(=) Lucro Operacional Líquido	5.500,00
(-) Outras Despesas	(500,00)
(=) Lucro antes do IR e CSLL	5.000,00
(-) IR e CSLL (24% sobre lucro real)	(1.320,00)
(=) Lucro Líquido	3.680,00

Informações adicionais:

- Em X1, foi constatada uma perda permanente (de difícil recuperação) nos investimentos no capital de outras sociedades, de tal forma que a Cia. 547ZERO8 constituiu uma provisão para perdas prováveis no valor de R\$ 500,00.
- Em X1, a empresa comprou mesas, cadeiras e armários para uso próprio no total de 1.960,00.
- A empresa é tributada com base no LUCRO REAL TRIMESTRAL. No exercício social de X0 a despesa total do IR e CSLL dos 4 trimestres foi de R\$ 552,00, sendo que o IR e CSLL do 4º trimestre no valor de R\$ 96,00 foram pagos no exercício social de X1. O IR e a CSLL dos três primeiros trimestres de X1 foram contabilizados e pagos em X1. O IR e a CSLL do 4º trimestre serão pagos em X2.
- Na distribuição do resultado de X1, 5% do lucro líquido foram destinados à reserva legal. O lucro remanescente foi destinado aos dividendos, os quais serão pagos em 60 dias da data do balanço.
- Em X1, a empresa aumentou seu capital social em R\$ 430,00 com a emissão de novas ações, mediante depósito bancário em dinheiro.

1. Em relação à DFC de 31/12/X1, na apresentação dos fluxos de caixa das atividades operacionais, o valor do caixa líquido proveniente dessas atividades foi de:
 - a) 3.680,00;
 - b) 5.000,00;
 - c) 4.710,00;
 - d) 5.140,00;
 - e) 3.371,00.

(SOLUÇÃO)

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

Lucro Líquido	3.680,00
(+) Depreciação	80,00
(+) Amortização	60,00
(+) Provisão para perdas prováveis	500,00
(+) Variação positiva em receita antecipada de aluguéis	30,00
(+) Variação positiva em receita de ágio a vencer	360,00
(+) Redução no saldo de Mercadorias	265,00
(-) Aumento no saldo de Duplicatas a Receber	(2.258,00)
(+) Aumento no saldo de Duplicatas Descontadas	440,00
(-) Redução no saldo de Fornecedores	(614,00)

(+) Aumento de saldo em ICMS a Recolher	380,00
(+) Aumento em Salários a Pagar	40,00
<u>(+) Aumento em IR e CSLL a Pagar</u>	<u>408,00</u>
Caixa líquido proveniente das atividades operacionais	3.371,00
(Opção e)	

(2ª SOLUÇÃO) – A forma de expor o Fluxo das Atividades Operacionais acima é correta, mas não é a ideal quando se quer deixar claro o valor exato que a empresa pagou de IR e CSLL no exercício social de X1. Apenas indica a diferença de saldo entre IR e CSLL a Pagar nos dois balanços (R\$ 408,00). Desta forma, se quisermos apresentar esse fluxo de tal maneira que fique evidente o verdadeiro valor pago do IR e CSLL no exercício social de X1, devemos partir não do Lucro Líquido indicado ao fim da DRE e sim do **Lucro Líquido antes do IR e CSLL**:

Lucro Líquido antes do IR e CSLL	5.000,00
(+) Depreciação	80,00
(+) Amortização	60,00
(+) Provisão para perdas prováveis	500,00
(+) Variação positiva em receita antecipada de aluguéis	30,00
(+) Variação positiva em receita de ágio a vencer	360,00
(+) Redução no saldo de Mercadorias	265,00
(-) Aumento no saldo de Duplicatas a Receber	(2.258,00)
(+) Aumento no saldo de Duplicatas Descontadas	440,00
(-) Redução no saldo de Fornecedores	(614,00)
(+) Aumento de saldo em ICMS a Recolher	380,00
(+) Aumento em Salários a Pagar	40,00
<u>(-) IR e CSLL pagos</u>	<u>(912,00)</u>
Caixa líquido proveniente das atividades operacionais	3.371,00

Nota: O valor do IR e CSLL pagos em X1 foi obtido da seguinte forma (de acordo com a Deliberação CVM nº 547/2008, item 22, esse detalhamento de informações deve ser indicado em notas explicativas):

Pagamento do IR e CSLL (4º trimestre de X0)	96,00
(+) Despesa com IR e CSLL (exercício de X1)	1.320,00
<u>(-) IR e CSLL (4º trimestre de X1 a pagar em X2)</u>	<u>(504,00)</u>
(=) IR e CSLL pagos em X1	912,00

Lembremos que na DFC não importa a competência e sim o pagamento. Desta forma, o valor da despesa com IR e CSLL indicada na DRE de X1 é irrelevante para efeitos de informações apresentadas na DFC de X1. O que importa de fato é o valor que foi efetivamente pago, independentemente da competência.

Comentário extra: O modelo proposto na deliberação CVM nº 547, de 13 de agosto de 2008, apresenta um exemplo de DFC pelo método indireto partindo do Lucro Líquido antes do IR e CSLL, que, como comentado acima, é o ideal no sentido de informar o montante efetivamente pago desses tributos. A nível de resolução de questões de concursos públicos, a forma tradicional de calcular o valor do fluxo das atividades operacionais, isto é, partindo do lucro líquido indicado ao fim da DRE satisfaz plenamente o objetivo, que é simplesmente “calcular” o valor desse fluxo, lembrando, conforme mostrado nas duas soluções dessa questão que sempre dará exatamente o mesmo valor, que, no caso, foi de R\$ 3.371,00.

2. Na DFC de 31/12/X1, a apresentação dos fluxos de caixa das atividades de investimento apresentará:
 - a) caixa líquido proveniente das atividades de investimento no valor de R\$ 1.000,00;
 - b) caixa líquido usado nas atividades de investimento no valor de R\$ 2.500,00;
 - c) caixa líquido proveniente das atividades de investimento no valor de R\$ 760,00;
 - d) caixa líquido usado nas atividades de investimento no valor de R\$ 4.460,00;
 - e) caixa líquido proveniente das atividades de investimento no valor de R\$ 4.460,00.

(SOLUÇÃO)

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO

Recebimento de empréstimos a diretores	1.000,00
Concessão de empréstimos a diretores	(240,00)
Aplicações financeiras	(3.260,00)
<u>Compra de móveis e utensílios</u>	<u>(1.960,00)</u>
Caixa líquido usado nas atividades de investimento	(4.460,00)

(Opção d)

3. Na DFC de 31/12/X1, a apresentação dos fluxos de caixa das atividades de financiamento apresentará:
 - a) caixa líquido proveniente das atividades de financiamento no valor de R\$ 346,00;
 - b) caixa líquido usado nas atividades de financiamento no valor de R\$ 84,00;
 - c) caixa líquido proveniente das atividades de financiamento no valor de R\$ 2.575,00;
 - d) caixa líquido usado nas atividades de financiamento no valor de R\$ 2.575,00;
 - e) caixa líquido usado nas atividades de financiamento no valor de R\$ 1.584,00.

(SOLUÇÃO)**FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO**

Pagamento de dividendos	(1.584,00)
Emissão de debêntures	1.500,00
Aumento do capital social	430,00
<u>Alienação de bônus de subscrição</u>	<u>2.229,00</u>
Caixa líquido proveniente das atividades de financiamento	2.575,00
(Opção c)	

Comentário extra: De acordo com a Deliberação CVM nº 547/2008, o pagamento de dividendos pode, opcionalmente, ser apresentado no fluxo de caixa das atividades operacionais. No entanto, a mesma deliberação deixa claro no item 36 que a **PREFERÊNCIA** é classificação desse pagamento como fluxo de caixa das atividades de financiamento. Caso contrário, ou seja, caso tal pagamento seja indicado como fluxo das operações, esse fato deve ser indicado em nota. Em questões de concursos públicos ou exercícios propostos, se nada for informado em relação a esse fato, devemos sempre incluir o pagamento de dividendos com fluxo das atividades de financiamento.

4. A variação das disponibilidades no exercício social de X1 foi de:

- a) R\$ 249,00;
- b) R\$ 1.280,00;
- c) R\$ 2.766,00;
- d) R\$ 1.486,00;
- e) R\$ 1.235,00.

(SOLUÇÃO)**Disponibilidades (X0):**

Caixa	500,00
<u>BCM</u>	<u>780,00</u>
TOTAL	1.280,00

Disponibilidades (X1):

Caixa	251,00
<u>BCM</u>	<u>2.515,00</u>
TOTAL	2.766,00

Variação das disponibilidades = 2.766,00 – 1.280,00 = 1.486,00

(Opção d)

(2ª SOLUÇÃO) – Outra forma de obtermos a variação das disponibilidades é somarmos algebricamente os valores dos três fluxos:

$$FAO + FAI + FAF = 3.371,00 - 4.460,00 + 2.575,00 = 1.486,00$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: O enunciado a seguir se refere às questões de números 1 a 7.

A Cia. Comercial Complicada e Longa apurou o seguinte Balanço Patrimonial em 01/01/20X1:

ATIVO	PASSIVO
Circulante	Patrimônio Líquido
Caixa..... 300.000,00	Capital Social..... 300.000,00
Total do Ativo 300.000,00	Total do Passivo..... 300.000,00

Durante o primeiro semestre de 20X1, ocorreram as seguintes transações:

I. Os sócios da Cia. Comercial Complicada e Longa aumentaram o Capital Social da empresa em R\$ 300.000 da seguinte forma:

- R\$ 150.000,00 integralizados, imediatamente, em dinheiro;
- R\$ 90.000,00 integralizados, imediatamente, em um terreno localizado na cidade de Taubaté; e
- R\$ 60.000,00 a serem integralizados no ano de 20X4.

II. A Cia. Comercial Complicada e Longa comprou 50.000 unidades da mercadoria “Trabalhosa”, por R\$ 4,50 a unidade (desconsidere os impostos). O pagamento ao fornecedor foi realizado à vista.

III. A Cia. Comercial Complicada e Longa vendeu 45.000 unidades da mercadoria “Trabalhosa” por R\$ 6,00 a unidade (desconsidere os impostos). A venda foi negociada a prazo.

IV. A Cia. Comercial Complicada e Longa recebeu de seus clientes metade das Duplicatas a Receber. O restante das duplicatas vencerá, ainda, em 20X1 (no segundo semestre).

V. No início de abril, a Cia. Comercial Complicada e Longa obteve um empréstimo bancário no valor de R\$ 210.000,00. O principal deverá ser pago em 20X5, mas os juros mensais de R\$ 1.200,00 devem ser pagos ao final de cada mês. A Cia. Comercial Complicada e Longa honrou os pagamentos dos juros nos prazos acordados (inclusive no mês de abril).

VI. No início de maio, a Cia. Comercial Complicada e Longa comprou um caminhão, à vista, por R\$ 180.000,00. Espera-se que esse veículo tenha uma vida útil de 5 anos, ao final do qual se reduzirá a sucata, e o método de depreciação adotado é o linear – cotas constantes. A Cia. Comercial Complicada e Longa reconheceu a depreciação mensalmente (inclusive no mês de maio).

VII. A Cia. Comercial Complicada e Longa incorreu e pagou despesas administrativas de R\$ 30.000,00 e despesas comerciais de R\$ 15.000,00. Dessas despesas, R\$ 24.000,00 eram referentes a Pessoal e Encargos; e o restante, referente a Serviços Contratados de Terceiros.

Informações adicionais:

- Desconsidere a incidência de qualquer tributo, bem como qualquer outra variável não apresentada neste enunciado.
- Sabe-se que 25% do lucro do semestre foram provisionados como dividendos, mas ainda não foram pagos.

1. O saldo do Lucro Líquido, evidenciado na DRE apurada em 30/06/20X1, é:
 - a) 67.500,00;
 - b) 63.900,00;
 - c) 12.900,00;
 - d) 61.500,00;
 - e) 18.900,00.

(SOLUÇÃO)

Vendas $[45.000 \times 6,00]$	270.000,00
(-) CMV $[45.000 \times 4,50]$	(202.500,00)
(-) Despesas de juros $[1.200,00 \times 3]$	(3.600,00)
(-) Depreciação $[180.000,00 \times 20\% \div 12 \times 2]$	(6.000,00)
(-) Despesas administrativas.....	(30.000,00)
(-) Despesas comerciais.....	(15.000,00)
(=) Lucro líquido.....	12.900,00

(Opção c)

2. O Ativo Circulante no balanço de 30/06/20X1 foi de:
 - a) 341.400,00;
 - b) 476.400,00;
 - c) 363.900,00;
 - d) 498.900,00;
 - e) 157.500,00.

(SOLUÇÃO)**Caixa**

Saldo (01/01/20X1).....	300.000,00
(+) Integralização de capital em dinheiro	150.000,00
(-) Compras à vista [$4,50 \times 50.000$].....	(225.000,00)
(+) Recebimento de clientes [$6,00 \times 45.000,00 \div 2$].....	135.000,00
(+) Empréstimo bancário	210.000,00
(-) Pagamento de juros [$1.200,00 \times 3$].....	(3.600,00)
(-) Compra de caminhão	(180.000,00)
<u>(-) Pagamento de despesas comerciais e administrativas</u>	<u>(45.000,00)</u>
(=) Saldo (30/06/20X1).....	341.400,00

Clientes

Saldo (01/01/20X1).....	0,00
(+) Vendas a prazo [$6,00 \times 45.000,00$]	270.000,00
<u>(-) Recebimento de clientes [$6,00 \times 45.000,00 \div 2$]</u>	<u>(135.000,00)</u>
(=) Saldo (30/06/20X1).....	135.000,00

Mercadorias

Saldo (01/01/20X1).....	0,00
(+) Compras à vista [$4,50 \times 50.000$]	225.000,00
<u>(-) Vendas a prazo [$4,50 \times 45.000$]</u>	<u>(202.500,00)</u>
(=) Saldo (30/06/20X1).....	22.500,00

TOTAL DO AC = $341.400,00 + 135.000,00 + 22.500,00 = 498.900,00$

(Opção d)

3. O valor do Fluxo das Operações, evidenciado na DFC pelo método direto apurada em 30/06/20X1, é:
- 135.000,00 positivos;
 - 135.000,00 negativos;
 - 90.000,00 negativos;
 - 144.600,00 negativos;
 - 138.600,00 negativos.

Fluxo das Operações (método direto)

Recebimento de clientes	135.000,00
Pagamento de fornecedores.....	(225.000,00)
Pagamento de Juros.....	(3.600,00)
<u>Pagamento de despesas comerciais e administrativas.....</u>	<u>(45.000,00)</u>
Total.....	(138.600,00)

(Opção e)

4. O somatório das variações dos ativos e passivos operacionais, evidenciado na DFC pelo método indireto apurada em 30/06/20X1, é:
- 135.000,00;
 - 270.000,00;
 - 157.500,00;
 - 135.000,00;
 - 151.500,00.

(SOLUÇÃO)

Pelo método indireto, o Fluxo das Operações seria o seguinte:

Lucro Líquido	R\$ 12.900,00
(+) Depreciação	R\$ 6.000,00
(-) Aumento do saldo de Clientes	(R\$ 135.000,00)
<u>(-) Aumento do saldo de Mercadorias</u>	<u>(R\$ 22.500,00)</u>
Total.....	(R\$ 138.600,00)

Assim, o somatório das variações dos ativos e passivos operacionais foi de – R\$ 135.000,00 – R\$ 22.500,00, ou seja, – R\$ 157.500,00. **(Opção c)**

5. O valor do Fluxo dos Financiamentos, apresentado na DFC apurada em 30/06/20X1, é:
- \$ 150.000,00 positivos;
 - \$ 210.000,00 positivos;
 - \$ 206.400,00 positivos;
 - \$ 360.000,00 positivos;
 - \$ 356.400,00 positivos.

*(SOLUÇÃO)***Fluxo dos Financiamentos**

Aumento do Capital Social em dinheiro 150.000,00

Empréstimos Obtidos.....210.000,00

Total.....360.000,00

(Opção d)

6. O valor do Fluxo dos Investimentos, apresentado na DFC apurada em 30/06/20X1, é:

- a) 273.225,00 negativos;
- b) 270.000,00 negativos;
- c) 180.000,00 negativos;
- d) 41.400,00 positivos;
- e) 341.400,00 positivos.

*(SOLUÇÃO)***Fluxo dos Investimentos**

Compra de veículo (R\$ 180.000,00)

(Opção c)

7. A variação das disponibilidades indicada na DFC, em 30/06/20X1, é:

- a) 273.225,00 negativos;
- b) 270.000,00 negativos;
- c) 180.000,00 negativos;
- d) 41.400,00 positivos;
- e) 341.400,00 positivos.

(SOLUÇÃO)

Variação das disponibilidades = R\$ 341.400,00 – R\$ 300.000,00 = R\$ 41.400,00

ou

Variação das disponibilidades = FO + FF + FI = – R\$ 138.600,00 + R\$ 360.000,00 – R\$ 180.000,00 = R\$ 41.400,00 **(Opção d)****Comentário extra:** A fim de facilitar o entendimento das soluções anteriores, eis o balanço patrimonial da Cia. Comercial Complicada e Longa em 30/06/X1:

ATIVO		PASSIVO	
<i>Circulante</i>	498.900,00	<i>Circulante</i>	3.225,00
<i>Caixa</i>	341.400,00	<i>Dividendos a Pagar</i>	3.225,00
<i>Clientes</i>	135.000,00		
<i>Mercadorias</i>	22.500,00		
 <i>Não Circulante</i>	 264.000,00	 <i>Não Circulante</i>	 210.000,00
<i>Terrenos</i>	90.000,00	<i>Empréstimos</i>	210.000,00
<i>Veículos</i>	180.000,00		
<i>Depreciação Acumulada</i>	(6.000,00)	 <i>Patrimônio Líquido</i>	 549.675,00
		<i>Capital Social</i>	600.000,00
		<i>Capital a Integralizar</i>	(60.000,00)
		<i>Reservas de Lucros</i>	9.675,00
Total do Ativo	762.900,00	Total do Passivo	762.900,00

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: Com base no enunciado a seguir, responda às questões 1 a 7.

A Cia. VRX vende o produto XRV. A empresa apresenta o seguinte Balanço em 31/03/X1:

ATIVO		PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Disponibilidades	30.000	Fornecedores	13.200
Estoques	12.000	Contas a Pagar	18.800
Móveis e Utensílios	60.000	Capital Social	50.000
(-) Depreciação acumulada	- 3.000	Lucros Acumulados	17.000
Total	99.000		99.000

Informações adicionais:

- o Estoque é constituído por 1.000 unidades adquiridas por R\$ 12,00 cada. A empresa adota o CPM (Custo médio ponderado móvel) – controle permanente;
- os Móveis e Utensílios são depreciados à taxa de 10% ao ano.

A empresa efetuou as seguintes operações no mês de abril de X1:

Data	Evento
01	A empresa efetuou o seguro anual de seu patrimônio, mediante o pagamento do prêmio de seguro no valor total de R\$ 3.000,00, à vista.
03	Compra de 1.000 unidades de XRV por R\$ 15,00 cada, para pagar em maio/X1.
07	Compra de 2.000 unidades por R\$ 14,00 cada, à vista.
09	Venda de 2.500 unidades de XRV por R\$ 20,00 cada, sendo metade à vista e metade a prazo para recebimento em 60 dias.
12	Venda de 800 unidades de XRV por R\$ 18,00 cada, à vista.

17	Compra de 1.300 unidades de XRV por R\$ 12,75 cada, para pagamento em 30 dias
21	Aumento do Capital Social em R\$ 15.000,00, sendo R\$ 6.000,00 em dinheiro e o restante em integralização de parte do saldo de Lucros Acumulados.
22	Pagamento de R\$ 15.200,00 aos fornecedores e da metade de Contas a Pagar.
30	Reconhecimento e pagamento de despesas administrativas e comerciais no montante total de R\$ 9.475,00, sendo R\$ 3.100,00 relativos a serviços de terceiros e o restante a pessoal próprio.
30	Apropriação mensal da despesa de seguro e depreciação dos móveis e utensílios.
30	Constatou que o valor realizável líquido, por unidade de XRV, é de R\$ 11,50.
30	Pagamento de dividendos, em dinheiro, no valor correspondente a 30% do lucro líquido.

1. Considerando somente os dados do enunciado, determine o valor do lucro bruto do mês de abril/X1.
- Menor que 18.000,00.
 - Entre 18.000,01 e 19.000,00.
 - Entre 19.000,01 e 20.000,00.
 - Entre 20.000,01 e 22.000,00.
 - Maior que 22.000,00.

(SOLUÇÃO)

O primeiro passo é determinarmos o CPMU unitário até a data da primeira venda (dia 07):

$$CPMU = \frac{12,00 \times 1.000 + 15,00 \times 1.000 + 14,00 \times 2.000}{1.000 + 1.000 + 2.000} = 13,75$$

Agora iremos determinar o CMV das vendas totais dos dias 9 e 12, multiplicando a quantidade vendida total pelo custo médio unitário do estoque anteriormente calculado:

$$CMV = 13,75 \times (2.500 + 800) = 45.375,00$$

Finalmente, acharemos o lucro bruto pela diferença entre a receita de vendas, que, no caso, é de $20,00 \times 2.500 + 18,00 \times 800$, ou seja, 64.400,00. Assim:

$$\text{Lucro bruto} = 64.400,00 - 45.375,00 = 19.025,00 \text{ (Opção c)}$$

2. Considerando somente os dados do enunciado, determine o valor do lucro operacional do mês de abril/X1.
- Menor que 5.000,00.
 - Entre 5.000,01 e 5.100,00.
 - Entre 5.100,01 e 5.200,00.
 - Entre 5.200,01 e 5.300,00.
 - Maior que 5.300,00.

(SOLUÇÃO)

O lucro operacional será a diferença entre o lucro bruto e as seguintes despesas operacionais: depreciação de móveis e utensílios, despesa de seguros, despesas administrativas e comerciais e a despesa com provisão para ajuste do estoque ao valor de mercado.

Assim, começaremos calculando esta última determinando, em primeiro lugar, o novo CPM no dia 17, através da média ponderada entre o CPM já calculado anteriormente, isto é, 13,75, e 12,75, que é o custo unitário da compra do dia 17, considerando que o primeiro possui 4.000 unidades menos 3.300 unidades, ou seja, 700 unidades, e o segundo possui a quantidade da compra do dia 17, ou seja, 1.300 unidades:

$$CPM_{Mu} = \frac{13,75 \times 700 + 12,75 \times 1.300}{2.000} = 13,10$$

Assim, a Despesa com Provisão para Ajuste do Estoque ao Valor de Mercado (DPAEVM) será o produto da quantidade existente no estoque, ou seja, 2.000 unidades pela diferença 13,10 e 11,50:

$$DPAEVM = (13,10 - 11,50) \times 2.000 = 3.200,00$$

Assim, teremos:

Lucro bruto.....	19.025,00
(-) DPAEVM	(3.200,00)
(-) Depreciação $[60.000,00 \times 10\% \div 12]$	(500,00)
(-) Despesa de seguros $[3.000,00 \div 12]$	(250,00)
(-) Despesas administrativas e comerciais	(9.475,00)
(=) Lucro operacional.....	5.600,00

(Opção e)

3. Considerando somente os dados do enunciado, determine o valor do patrimônio líquido no balanço de 30 de abril/X1.
- Menor que 77.000,00.
 - Entre 77.000,01 e 78.000,00.
 - Entre 78.000,01 e 79.000,00.
 - Entre 79.000,01 e 80.000,00.
 - Maior que 80.000,00.

(SOLUÇÃO)

PATRIMÔNIO LÍQUIDO:

Capital social [50.000,00 + 15.000].....	65.000,00
<u>Lucros acumulados [17.000,00 + 5.600,00 – 9.000,00 – 30% 5.600].....</u>	<u>11.920,00</u>
Total.....	76.920,00

(Opção a)

Comentário extra: Antes da Lei nº 11.638/2007, era indicada como parte do patrimônio líquido no balanço patrimonial a conta Lucros Acumulados. Com o advento dessa lei, essa conta foi eliminada do patrimônio líquido para efeitos de balanço patrimonial de encerramento do exercício social. No entanto, cabe ressaltar que nada impede que esta conta apareça como integrante de um balanço patrimonial feito numa data qualquer que não seja aquela do encerramento do exercício social. Assim, se uma companhia, por exemplo, encerra seu exercício social em 31 de dezembro de cada ano, o balanço nesta data não poderá conter a conta Lucros Acumulados como integrante do patrimônio líquido, tendo em vista a alínea d do § 2º do art. 178, a qual determina que no balanço elaborado ao fim do exercício social o patrimônio líquido é dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Todavia, se essa mesma companhia decide, por conta própria, elaborar um balanço patrimonial ao fim do primeiro trimestre, por exemplo, e nesse trimestre a empresa apurou lucro, não há problema algum na inclusão da conta Lucros Acumulados no patrimônio líquido nesse balanço com saldo diferente de zero, tendo em vista que não é o balanço de encerramento do exercício social. Observemos que isso acontece no caso da Cia. VRX, que possui nos balanços de 31 de março e 30 de abril a conta Lucros Acumulados. Assim, diante da Lei nº 6.404/1976 modificada a partir da Lei nº 11.638/2007, **NÃO** há problema algum nisso. No entanto, no balanço de 31/12/X1, essa companhia não poderá apresentar a conta Lucros Acumulados com saldo diferente de zero. Outro detalhe a ser observado é em relação aos dividendos. Com base no § 6º do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, os lucros não destinados às reservas de lucros (reserva legal, reservas estatutárias, reservas para contingências, reservas de incentivos fiscais, retenção de lucros e reserva de lucros a realizar) **DEVERÃO** ser distribuídos como dividendos. No entanto, cabe lembrar que as reservas de lucros **só são constituídas ao fim do exercício social**, quando é apurado o lucro líquido do exercício que está sendo encerrado. Assim, se o balanço da Cia. VRX fosse aquele do encerramento do exercício social, o saldo em Lucros

Acumulados (11.920,00) teria que ser distribuído como dividendos. Porém, como esse balanço não é aquele do encerramento do exercício social, não há problema algum na distribuição de apenas 30% do lucro líquido, que, no caso, coincidiu com o lucro operacional da referida companhia. Mas, ainda resta uma dúvida: É legal a distribuição ou pagamento dos dividendos numa data qualquer que não seja aquela de encerramento do exercício social? A resposta é SIM, tendo em vista o disposto no § 3º do art. 205 da Lei nº 6.404/1976, o qual determina que o dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembleia geral, no prazo de 60 (sessenta) dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.

4. Considerando somente os dados do enunciado, determine o valor do fluxo de caixa líquido da atividade operacional do mês de abril/X1.
 - a) Menor que – 26.000,00.
 - b) Entre – 24.000 e – 21.000,00.
 - c) Menor que – 24.000,00.
 - d) Menor que – 27.000.
 - e) Entre – 20.000 e + 20.000.

(SOLUÇÃO)

Nesse tipo de exercício, visto que apenas nos é fornecido o balanço patrimonial do início do período e os fatos ocorridos no período, o método mais indicado para a determinação dos fluxos das atividades operacionais é o direto. Assim, teremos:

<i>Recebimento de clientes</i> $[20,00 \times 2.500 \div 2 + 18,00 \times 800]$	<i>39.400,00</i>
<i>Pagamento de fornecedores</i> $[14,00 \times 2.000 + 15.200,00]$	<i>(43.200,00)</i>
<i>Pagamento de contas a pagar</i> $[18.800,00 \div 2]$	<i>(9.400,00)</i>
<i>Pagamento de seguro</i>	<i>(3.000,00)</i>
<i>Pagamento de despesas administrativas e comerciais</i>	<i>(9.475,00)</i>
<i>Total dos fluxos das atividades operacionais</i>	<i>(25.675,00)</i>

(Opção c)

5. Considerando somente os dados do enunciado, determine o valor do fluxo de caixa líquido da atividade de financiamento do mês de abril/X1.
 - a) Menor que 3.000,00.
 - b) Entre 3.000,01 e 3.500,00.
 - c) Entre 3.500,01 e 3.600,00.
 - d) Entre 3.600,01 e 4.400,00.
 - e) Maior que 4.400,00.

(SOLUÇÃO)

<i>Aumento do capital social em dinheiro</i>	6.000,00
<i>Pagamento de dividendos</i> $[30\% \times 5.600,00]$	<u>(1.680,00)</u>
<i>Total dos fluxos das atividades de financiamentos</i>	4.320,00

(Opção d)

6. Considerando somente os dados do enunciado, determine o valor do fluxo de caixa líquido da atividade de investimento do mês de abril/X1.

- Menor que 1.000,00.
- Entre 1.000,01 e 1.200,00.
- Entre 1.200,01 e 1.300,00.
- Entre 1.300,01 e 1.400,00.
- Maior que 1.400,00.

(SOLUÇÃO)

Não há fluxos de atividades de investimento no período. (Opção a)

7. Considerando somente os dados do enunciado, determine o valor da variação das disponibilidades do mês de abril/X1.

- Menor que 0,00.
- Entre 0,00 e 1.000,00.
- Entre 1.000,01 e 6.000,00.
- Entre - 2.000,00 e 2.000,00.
- Entre - 14.000,00 e 500,00.

(SOLUÇÃO)

A variação das disponibilidades será igual ao somatório dos três fluxos, ou seja, $-25.675,00 + 4.320,00 + 0,00 = -21.355,00$ (Opção a)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 8: (BNDES – Contador Júnior/ Fundação Cesgranrio) Analise as transações a seguir, efetuadas pela Companhia Z.

	R\$
Recebimentos de juros	1.000,00
Empréstimos contraídos a curto prazo	4.000,00
Venda de ações emitidas pela Cia. Z	14.000,00
Pagamento pela compra de imobilizado	10.000,00
Distribuição de dividendos pela Cia. Z	3.000,00
Pagamento a fornecedores de mercadorias	1.000,00

O caixa líquido gerado nas atividades de financiamento, na Demonstração do Fluxo de Caixa, pelo método direto, em reais, será de:

- 15.000,00;
- 16.000,00;
- 18.000,00;
- 22.000,00;
- 23.000,00.

(SOLUÇÃO)

Os FAF (Fluxos das Atividades de Financiamento) são aqueles relacionados a empréstimos e financiamentos obtidos e a fluxos de disponibilidades com contrapartida no patrimônio líquido. Em outras palavras, são aqueles que relacionam entradas ou saídas de disponibilidades a passivo financeiro e patrimônio líquido. Também, é considerado parte integrante dos FAF o pagamento de dividendos. Assim, teremos:

Empréstimos contratados a curto prazo.....	4.000,00
Venda de ações emitidas pela Cia. Z.....	14.000,00
<u>Distribuição de dividendos pela Cia. Z.....</u>	<u>(3.000,00)</u>
TOTAL.....	15.000,00

(Opção a)

Comentário extra: Na elaboração da questão, a distribuição de dividendos foi considerada como equivalente a pagamento de dividendos. Na realidade, a maioria das companhias distribuem dividendos em 31 de dezembro de cada ano e os pagam no máximo em 60 dias após essa distribuição, tendo em vista o § 3º do art. 205 da Lei nº 6.404/1976, o qual dispõe que o dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembleia geral, no prazo de 60 (sessenta) dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.

Assim, na prática, são feitas as seguintes contabilizações:

Distribuição (ou Declaração ou Provisionamento) dos dividendos:

D – Lucros Acumulados

C – Dividendos a Pagar

Pagamento dos dividendos (60 dias no máximo após a declaração):

D – Dividendos a Pagar

C – Caixa (ou Bancos)

No entanto, se a companhia pagar dividendos que não sejam aqueles declarados ao fim do exercício social, isto é, pagar dividendos referentes aos lucros de qualquer período (mensal, trimestral, semestral etc.) dentro do exercício social, normalmente esses dividendos não são provisionados, ou seja, não é utilizada a conta Dividendos a Pagar. Neste caso, a contabilização é feita da seguinte forma:

D – Lucros Acumulados

C – Caixa (ou Bancos)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9: Instruções: Utilize os dados fornecidos a seguir para responder às questões de números 01 a 11:

A Cia. Safári apresentou as seguintes informações extraídas de sua contabilidade (valores em reais):

I. Balanços patrimoniais de 20X1/20X2 (Valores em R\$)

Cia. Safári – Balanços Patrimoniais		
ATIVO	20X1	20X2
Circulante		
Disponibilidades	1.760	260
Duplicatas a Receber	12.800	48.000
(-) Provisão p/ Devedores Duvidosos	(320)	(800)
Mercadorias	3.360	64.000
Seguros Antecipados	320	480
Não Circulante		
INVESTIMENTOS		
Terreno	4.112	-
IMOBILIZADO		
Imóveis	8.000	8.000
Veículos	9.600	9.600
Depreciação Acumulada	(1.920)	(3.680)
Total	37.712	125.860
PASSIVO	20X1	20X2
Circulante		
Duplicatas a Pagar	5.920	54.400
Contas a Pagar	3.200	5.280
Juros a Pagar	800	2.400
Adiantamentos de Clientes	1.600	6.400
IR e CSLL a Pagar	320	6.816
Dividendos a Pagar	220	0
Salários a Pagar	1.600	1.600
Empréstimos Bancários	1.400	
Não Circulante		

Empréstimos Bancários	1.800	16.000
Patrimônio Líquido		
Capital Social	13.120	13.120
Capital a Integralizar	(320)	0
Reserva Legal	640	640
Retenção de Lucros	7.412	7.412
Lucros Acumulados	-	11.792
Total	37.712	125.860

II. Fluxo financeiro do exercício de 20X2 (Valores em R\$):

Cia. Safári – Movimento Financeiro Exercício de 20X2	
Recebimentos:	
Duplicatas a Receber	152.000
Adiantamento de Clientes	22.400
Empréstimos Bancários	32.000
Integralização de Capital	320
Receita de Vendas à Vista	65.600
Venda de Terreno	5.112
Total dos Recebimentos:	277.432
Pagamentos:	
Compras à vista	104.000
Duplicatas a Pagar	87.520
Seguros Antecipados	640
Contas a Pagar	33.120
IR e CSLL a Pagar	5.432
Juros a Pagar	6.400
Dividendos a Pagar	220
Salários a Pagar	22.400
Empréstimos Bancários	19.200
Total dos Pagamentos	278.932

III. Informações complementares:

- Ignore a existência de impostos e contribuições incidentes sobre vendas.
- Nos valores apresentados no balanço patrimonial de 20X2, não está computada a destinação do resultado líquido, a saber: a constituição de reserva legal e o restante do lucro líquido para os dividendos.
- O endividamento bancário foi renegociado e o vencimento previsto para a última parcela se dará após 20X5. Os juros incidentes são semestrais e pagos no primeiro dia útil após cada semestre.
- Os créditos de liquidação duvidosa, em 20X2, foram provisionados no valor de 800, não havendo nesse ano reversão de provisão formada em 20X1 e nem despesa de perdas com clientes referentes a 20X1.

- Com base nessas informações, identifique os valores solicitados a seguir, referentes ao exercício de 20X2.
- As despesas gerais operacionais tramitam por contas a pagar.
- O único terreno desocupado que a empresa possuía em 20X1 foi vendido em 20X2 com um lucro de R\$ 1.000.

1. Vendas a Prazo em 20X2:

- a) R\$ 270.720;
- b) R\$ 275.200;
- c) R\$ 187.520;
- d) R\$ 83.200;
- e) R\$ 65.600.

(SOLUÇÃO)

<i>Recebimento de Duplicatas a Receber em 20X2</i>	<i>152.000</i>
<i>(-) Vendas a prazo em 20X1 recebidas em 20X2 (12.800 – 320)</i>	<i>(12.480)</i>
<i>(=) Vendas a prazo em 20X2 recebidas em 20X2</i>	<i>139.520</i>
<i>(+) Vendas a Prazo em 20X2 para recebimento em 20X3</i>	<i>48.000</i>
<i>(=) Vendas a Prazo em 20X2</i>	<i>187.520</i>

(Opção c)

2. Compras a prazo em 20X2:

- a) 240.000;
- b) 184.000;
- c) 160.000;
- d) 152.000;
- e) 136.000.

(SOLUÇÃO)

<i>Pagamento de Duplicatas a Pagar em 20X2</i>	<i>87.520</i>
<i>(-) Compras a prazo em 20X1 pagas em 20X2</i>	<i>(5.920)</i>
<i>(=) Compras a prazo em 20X2 pagas em 20X2</i>	<i>81.600</i>
<i>(+) Compras a Prazo em 20X2 para pagamento em 20X3</i>	<i>54.400</i>
<i>(=) Compras a Prazo em 20X2</i>	<i>136.000</i>

(Opção e)

3. Custo das Mercadorias Vendidas em 20X2:

- a) 243.360;
- b) 240.000;
- c) 179.360;
- d) 147.200;
- e) 131.360.

(SOLUÇÃO)

<i>Estoque Inicial de 20X2 (= Estoque Final de 20X1)</i>	3.360
<i>(+) Compras a Prazo em 20X2</i>	136.000
<i>(+) Compras à Vista em 20X2</i>	104.000
<i>(-) Estoque Final de 20X2</i>	<u>(64.000)</u>
<i>(=) CMV (20X2)</i>	179.360

(Opção c)

4. Lucro Bruto:

- a) 91.360;
- b) 92.000;
- c) 93.500;
- d) 84.750;
- e) 90.000.

(SOLUÇÃO)

<i>Recebimento de Adiantamentos de Clientes em 20X2</i>	22.400
<i>(+) Adiantamentos de Clientes de 20X1 (mercadorias entregues em 20X2)</i>	1.600
<i>(-) Receb. de Adiant. de Clientes em 20X2 (mercadorias entregues em X3)</i>	<u>(6.400)</u>
<i>(=) Adiantamentos de Clientes em 20X2 (mercadorias entregues em 20X2)</i>	17.600
<i>(+) Vendas a Prazo em 20X2</i>	187.520
<i>(+) Vendas à Vista em 20X2</i>	<u>65.600</u>
<i>(=) Receita de Vendas (20X2)</i>	270.720
<i>(-) CMV (20X2)</i>	<u>(179.360)</u>
<i>(=) Lucro Bruto (20X2)</i>	91.360

(Opção a)

5. Despesas Operacionais de 20X2:

- a) 62.560;
- b) 68.640;
- c) 115.200;
- d) 179.360;
- e) 248.000.

*(SOLUÇÃO)**SEGUROS ANTECIPADOS*

<i>Saldo (20X1)</i>	<i>320</i>
<i>(+) Pagamento em 20X2</i>	<i>640</i>
<i>(-) Saldo (20X2)</i>	<i>(480)</i>
<i>(=) Despesa de Seguros (20X2)</i>	<i>480</i>

<i>Despesa PDD (20X2)</i>	<i>800</i>
--	-------------------

Despesa de Depreciação de 20X2 (3.680 – 1.920)

1.760

CONTAS A PAGAR

<i>Pagamento em 20X2, referente a despesas gerais a prazo de 20X1 e 20X2</i>	<i>33.120</i>
<i>(-) Despesas gerais de 20X1 pagas em 20X2</i>	<i>(3.200)</i>
<i>(=) Despesas gerais a prazo de 20X2 pagas em 20X2</i>	<i>29.920</i>
<i>(+) Despesas gerais a prazo de 20X2 para pagamento em 20X3</i>	<i>5.280</i>
<i>(=) Despesas gerais de 20X2 (pagas ou não nesse ano)</i>	<i>35.200</i>

JUROS A PAGAR

<i>Pagamento em 20X2, referente a juros de 20X1 e 20X2</i>	<i>6.400</i>
<i>(-) Juros de 20X1 pagos em 20X2</i>	<i>(800)</i>
<i>(=) Juros de 20X2 pagos em 20X2</i>	<i>5.600</i>
<i>(+) Juros de 20X2 para pagamento em 20X3</i>	<i>2.400</i>
<i>(=) Despesas de Juros de 20X2 (pagos ou não nesse ano)</i>	<i>8.000</i>

SALÁRIOS A PAGAR

Pagamento em 20X2, referente a salários de 20X1 e 20X2.....	22.400
<u>(-) Salários de 20X1 pagos em 20X2</u>	<u>(1.600)</u>
(=) Salários de 20X2 pagos em 20X2	20.800
<u>(+) Salários de 20X2 para pagamento em 20X3</u>	<u>1.600</u>
(=) Despesas de Salários de 20X2 (pagos ou não nesse ano)	22.400

Total das Despesas Operacionais de 20X2 = 480 + 800 + 1.720 + 35.200 + 8.000 + 22.400
= 68.640

(Opção b)

Obs.: Uma outra forma de calcularmos o total das despesas operacionais é “de trás para frente”, ou seja, com base na seguinte equação:

Lucro Líquido = Lucro Bruto – Despesas Operacionais + Outras Receitas – Despesa c/ IR e CSLL

ou

Despesas Operacionais = Lucro Bruto – Lucro Líquido + Outras Receitas – Despesa c/ IR e CSLL

Nota: Outras Receitas = Lucro na venda do terreno (resultado não operacional)

Antes de montarmos a equação acima, o primeiro passo é determinarmos a despesa com IR e CSLL da seguinte forma:

Pagamento de IR e CSLL em 20X2.....	5.432
<u>(-) IR e CSLL de 20X1 pagos em 20X2</u>	<u>(320)</u>
<u>(+) IR e CSLL de 20X2 para pagamento em 20X3</u>	<u>6.816</u>
(=) Despesa de IR e CSLL de 20X2.....	11.928

Assim, teremos o seguinte:

Despesas Operacionais = 91.360 – 11.792 + 1.000 – 11.928 = 68.640

Comentário Extra: O Lucro Líquido corresponde ao saldo de Lucros Acumulados no balanço de 20X2 (R\$ 11.792), pois nas informações complementares foi informado que, nos valores apresentados no balanço patrimonial de 20X2, não está computada a destinação do resultado líquido, a saber: a constituição de reserva legal e o restante do lucro líquido para os dividendos. Desta forma, após as destinações do resultado, não aparecerá a conta Lucros Acumulados no balanço de 20X2, o que está

em conformidade com a Lei 6.404/76, isto é, a referida conta não pode fazer parte do PL no balanço patrimonial referente ao fim do exercício social. Cabe ressaltar que, apesar da conta Lucros Acumulados ser classificada no PL (a conta ainda existe), a partir das novas alterações da Lei 6.404/76, essa conta não poderá mais aparecer no balanço “de encerramento” visto que, de acordo com o § 2º do artigo 178 da referida lei, o patrimônio líquido (no balanço de encerramento) é dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Logo, **NÃO HÁ PROBLEMA ALGUM** aparecer a referida conta no PL de um balanço qualquer que não seja aquele referente ao fim do exercício social. Reforçando isso, o artigo 186 dessa lei continua regulando a Demonstração dos “Lucros” ou Prejuízos Acumulados. Assim, se a conta Lucros Acumulados não existisse mais, essa demonstração teria que ser chamada “somente” de Demonstração dos Prejuízos Acumulados!!! Na prática, caso sobre saldo em Lucros Acumulados após as destinações para reservas de lucros, essa sobra DEVERÁ ser distribuída como dividendos aos acionistas (artigo 202, § 6º), ficando essa conta com saldo ZERO e, portanto, não aparecendo no PL do balanço final. Alguns interpretam **EQUIVOCADAMENTE** que a referida conta não existe mais, pois não entendem a diferença entre “não existir” e ter “saldo zero” no balanço.

6. Resultado antes do IR e CSLL:

- a) 27.832;
- b) 23.720;
- c) 26.320;
- d) 25.904;
- e) 16.720.

(SOLUÇÃO)

Lucro Bruto.....	91.360
(-) Despesas Operacionais	(68.640)
(=) Lucro Operacional	22.720
(+) Outras Receitas (lucro na venda do terreno)	1.000
(=) Lucro antes do IR e CSLL.....	23.720

(Opção b)

7. Resultado apurado utilizando o regime de caixa:

- a) (18.512);
- b) (19.512);
- c) (20.896);
- d) 15.904;
- e) 14.400.

(SOLUÇÃO)**RECEITAS RECEBIDAS** (independentemente da competência):

Recebimento de Duplicatas a Receber	152.000
Adiantamentos de Clientes	22.400
<u>Vendas à vista</u>	<u>65.600</u>
Total	240.000

DESPESAS PAGAS (independentemente da competência):

Compras à vista	(104.000)
Pagamento de Duplicatas a Pagar	(87.520)
Pagamento de Seguros	(640)
Pagamento de Contas a Pagar (despesas gerais)	(33.120)
Pagamento de impostos e contribuições (IR e CSLL)	(5.432)
Pagamento de Juros	(6.400)
<u>Pagamento de Salários</u>	<u>(22.400)</u>
Total	(259.512)

RESULTADO (Regime de Caixa) = $240.000 - 259.512 = (19.512)$

(Opção b)

8. Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais:

- a) (19.512);
- b) (14.400);
- c) (20.896);
- d) 15.904;
- e) 14.400.

(SOLUÇÃO)

Iremos apurar o valor do Fluxo das Atividades Operacionais pelo método indireto, ou seja, partiremos do lucro líquido, o qual foi apurado pelo regime de competência, e faremos os devidos ajustes para transformá-lo naquele que seria pelo regime de caixa:

Lucro Líquido	11.792
(+) Depreciação	1.760
(-) Lucro na venda de terreno	(1.000)

(-) Aumento líquido em Dup. a Receber [(48.000 – 800) – (12.800 – 320)].....	(34.720)
(-) Aumento em Mercadorias.....	(60.640)
(-) Aumento em Seguros Antecipados.....	(160)
(+) Aumento em Duplicatas a Pagar.....	48.480
(+) Aumento em Contas a Pagar.....	2.080
(+) Aumento em Juros a Pagar.....	1.600
(+) Aumento em Adiantamento de Clientes.....	4.800
(+) Aumento em Impostos e Contribuições a Pagar.....	6.496
(=) Fluxo das Atividades Operacionais.....	(19.512)
(Opção a)	

Comentário Extra: Observemos que o valor do Fluxo das Atividades Operacionais é EXATAMENTE IGUAL ao resultado apurado pelo regime de caixa na questão anterior. Isso já era previsto, pois a técnica do método indireto para a determinação do valor do referido fluxo na DFC nada mais é do que transformar o resultado apurado pelo regime de competência naquele que seria pelo regime de caixa.

9. Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento:

- a) Zero;
- b) 4.112;
- c) 5.112;
- d) 320;
- e) (5.112).

(SOLUÇÃO)

No caso da Cia. Safári, o único item que integrará o Fluxo das Atividades de Investimentos é a venda do terreno, cujo valor contábil é de 4.112, com um lucro de 1.000, ou seja, o terreno foi vendido por 5.112. **(Opção c)**

10. Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento:

- a) 320;
- b) (320);
- c) Zero;
- d) 8.368;
- e) 12.900.

(SOLUÇÃO)

<i>Integralização de Capital</i>	320
<i>Pagamento de dividendos</i>	(220)
<i>Recebimentos de empréstimos bancários</i>	32.000
<u><i>Pagamentos de empréstimos bancários</i>.....</u>	<u>(19.200)</u>
(=) Fluxo das Atividades de Financiamento	12.900

(Opção e)

Comentário Extra: A tabela de fluxo financeiro do exercício de 20X2 fornecida no enunciado da questão nos forneceu que a empresa pagou em dinheiro R\$ 19.200 referentes a empréstimos bancários e recebeu R\$ 32.000 referentes à obtenção de novos empréstimos bancários, dando assim uma variação total de R\$ 12.800. Se não tivéssemos acesso a essas informações financeiras, ainda assim seria possível determinarmos o valor do Fluxo das Atividades de Financiamento, mediante a variação total dos saldos de Empréstimos a Pagar obtidos dos dois balanços da seguinte forma: $R\$ 16.000 - (R\$ 1.800 + R\$ 1.400) = R\$ 12.800$. Neste caso, montaríamos o referido fluxo da seguinte forma:

<i>Integralização de Capital</i>	320
<i>Pagamento de dividendos</i>	(220)
<u><i>Variação positiva em Empréstimos a Pagar</i></u>	<u>12.800</u>
(=) Fluxo das Atividades de Financiamento	12.900

Em outras palavras, é, regra geral, possível em alguns casos sabermos o valor dos fluxos das atividades operacionais, das atividades de investimento e das atividades de financiamento, mesmo não tendo informações financeiras de pagamentos e recebimentos, apenas pela análise da variação entre saldos de dois balanços sucessivos. Cabe, no entanto, ressaltar que há a possibilidade de distorções nos verdadeiros valores dos três fluxos pela omissão de informações financeiras precisas. Um exemplo seria a variação do saldo de Capital Social entre dois balanços sucessivos, a qual poderia ser em função de integralização em dinheiro (aí essa variação seria dada como integrante das atividades de financiamento), ou em função de integralização com a entrega de bens imobilizados (nesse caso não integraria fluxo nenhum, visto que não entrou dinheiro). Concluímos assim que o ideal para elaboração da DFC sem a possibilidade de erros e distorções é o fornecimento de informações financeiras complementares, além dos balanços patrimoniais.

11. A variação das Disponibilidades no exercício de 20X2:

- a) 1.500;
- b) (1.500);

- c) 260;
- d) (260);
- e) 1.760.

(SOLUÇÃO)

Temos três formas distintas de sabermos a variação das disponibilidades em 20X2:

1ª FORMA – Pela diferença do saldo entre os dois balanços, ou seja, $R\$ 260 - R\$ 1.760 = (R\$ 1.500)$.

2ª FORMA – Pela diferença entre os recebimentos e pagamentos em 20X2, ou seja, $R\$ 277.432 - R\$ 278.932 = (R\$ 1.500)$

3ª FORMA – Pela soma algébrica dos valores dos três fluxos, ou seja, $- R\$ 19.512 + R\$ 5.112 + R\$ 12.900 = (R\$ 1.500)$

(Opção b)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 10: A Cia. de Mineração Itapipoca, a qual trabalha na extração de ferro em minas e jazidas, apresentou em 31/12/X1 o seguinte Balanço Patrimonial:

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
Caixa 47.000	Duplicatas a Pagar 26.000
Estoque de Ferro 53.000	Dividendos a Pagar 15.000
NÃO CIRCULANTE	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Mina de Ferro 200.000	Capital Social 180.000
Exaustão Acumulada (30.000)	Reservas de Lucros 49.000
TOTAL DO ATIVO 270.000	TOTAL DO PASSIVO 270.000

Ao longo do exercício social de X2 ocorreram os seguintes fatos (desconsidere a existência de quaisquer tributos):

- (1) Pagamento integral das duplicatas.
- (2) Pagamento dos dividendos provisionados.
- (3) Venda à vista de todo o estoque de ferro por $R\$ 74.000,00$.

- (4) Apropriação e pagamento dos salários dos trabalhadores da mina no total de R\$ 28.000,00 e do pessoal administrativo no valor de R\$ 22.000,00 (os salários são sempre pagos no mesmo mês a que competem).
- (5) Exaustão da mina de ferro referente ao exercício de X2 em 10%.
- (6) Contabilização do ferro extraído em X2, mediante a incorporação da mão de obra direta (salários dos trabalhadores da mina) e da despesa de exaustão da mina referente ao exercício de X2 (além desses custos de extração, suponha não haver nenhum outro).
- (7) Venda à vista de 80% desse estoque de ferro extraído em X2 por R\$ 101.000,00.
- (8) Compra de móveis e utensílios para uso na administração da empresa no total de R\$ 60.000,00, sendo 40% do pagamento feito em X2 e o restante com aceite de duplicatas para X3.
- (9) Depreciação dos móveis e utensílios em 5%.
- (10) Aumento do capital social com a subscrição e integralização de novas ações pagas em dinheiro no total de R\$ 11.000,00.
- (11) Pagamento de despesas gerais de administração e vendas no total de R\$ 47.000,00.

Nota: Do resultado de X2, 25% foram destinados às reservas de lucros e o restante para dividendos, os quais serão pagos em X3.

Desta forma, considerando exclusivamente as informações fornecidas, faça o seguinte:

- I. Contabilização de todos os fatos ocorridos em X2 nos razãotes, inclusive a Apuração do Resultado (ARE) e suas destinações.
- II. Elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício de 31/12/X2.
- III. Elaboração do Balanço Patrimonial de 31/12/X2.
- IV. Elaboração da DFC pelo método indireto de 31/12/X2.

(SOLUÇÃO)

I. Contabilização nos Razonetes:

Caixa		Duplicatas a Pagar		Dividendos a Pagar	
47.000	26.000 (1)	26.000	26.000 (1)	15.000	15.000 (2)
(3) 74.000	15.000 (2)		36.000 (8)		
(7) 101.000	50.000 (4)	-----	36.000		
(10) 11.000	24.000 (8)				
	47.000 (11)				

71.000					

Estoque de Ferro		Mina de Ferro	Exaustão acumulada
53.000	53.000 (3)	200.000	30.000
(6) 48.000	38.400 (7)		20.000 (5)
9.600			50.000

Capital Social	Reservas de Lucros	Móveis e Utensílios
180.000	49.000	(8) 60.000
11.000 (10)		
191.000		

Exaustão	Depreciação	Depreciação Acumulada
(5) 20.000	(9) 3.000	3.000 (9)
20.000 (6)		

Vendas	Custo do Ferro Vendido	Salários
74.000 (3)	(3) 53.000	(4) 50.000
101.000 (7)	(7) 38.400	28.000 (6)
175.000	91.400	22.000

Despesas Gerais
(11) 47.000

Agora iremos apurar o resultado do exercício, mediante o encerramento das contas de resultado:

Depreciação	Salários	Despesas Gerais
3.000	22.000	47.000
3.000 (12)	22.000 (12)	47.000 (12)

Vendas	Custo do Ferro Vendido	ARE
(13) 175.000	91.400	(12) 3.000
175.000	91.400 (12)	175.000 (13)
		(12) 22.000
		(12) 47.000
		(12) 91.400
		11.600

Agora, iremos destinar o lucro líquido de R\$ 11.600,00 da seguinte forma: 25% (R\$ 2.900,00) para reservas de lucros e o restante (R\$ 8.700,00) para dividendos:

ARE	
(14) 11.600	11.600
Lucros Acumulados	Dividendos a Pagar
(15) 2.900	11.600 (14)
(16) 8.700	2.900 (15)
	Reservas de Lucros
	49.000
	8.700
	57.700

II. Demonstração do Resultado do Exercício (31/12/X2):

Receita de Vendas	175.000
Custo do Ferro Vendido	(91.400)
Lucro Bruto	83.600
Salários	(22.000)
Despesas Gerais	(47.000)
Depreciação	(3.000)
Lucro Líquido	11.600

Nota: Observemos na DRE acima que somente apareceu a Despesa de Depreciação. A Despesa de Exaustão (R\$ 20.000,00) NÃO apareceu, tendo em vista que não foi tratada como despesa, apesar do nome, e sim como CUSTO DE EXTRAÇÃO do ferro, de forma que uma parte da exaustão integrou o Custo dos Ferros Vendidos (80% R\$ 20.000,00) e a outra integrou o Estoque de Ferro (20% R\$ 20.000,00).

III. Balanço Patrimonial (31/12/X2):

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
Caixa	Duplicatas a Pagar
Estoque de Ferro	Dividendos a Pagar
NÃO CIRCULANTE	
Móveis e Utensílios	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Depreciação Acumulada	Capital Social
Mina de Ferro	Reservas de Lucros
Exaustão Acumulada	
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

IV. Demonstração dos Fluxos de Caixa (31/12/X2):

FLUXOS DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS (FAO)	
Lucro Líquido	11.600
(+) Depreciação	3.000
(+) Exaustão	20.000
(+) Redução em Estoques	43.400
(+) Aumento de Duplicatas a Pagar	10.000
	88.000
FLUXOS DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO (FAI)	
Compra móveis e utensílios	(60.000)
FLUXOS DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO (FAF)	
Pagamento de dividendos	15.000)
Integralização de capital	11.000
	(4.000)
Varição das disponibilidades (88.000 – 60.000 – 4.000)	24.000

Comentário final: Observemos na DFC acima que, apesar da EXAUSTÃO não aparecer na DRE, tendo em vista que não foi tratada como despesa operacional e sim como custo do ferro extraído, ela foi INTEGRALMENTE somada no ajuste do lucro líquido da mesma forma que seria se fosse tratada como despesa operacional, tal como a depreciação. Considerando a fórmula seguinte, a qual é utilizada para calcularmos o Custo do Ferro Vendido (CFV), iremos explicar a razão desse procedimento:

$$\text{CFV} = \text{Estoque Inicial de Ferro} + \text{Custo Produção do Ferro} - \text{Estoque Final de Ferro}$$

Da despesa total de exaustão (R\$ 20.000,00), 80% (R\$ 16.000,00) foram somados ao Custo do Ferro Vendido, tendo em vista na fórmula acima que 100% da despesa de exaustão integraram o Custo de Produção do Ferro e 20% (R\$ 4.000,00) foram subtraídos, pois integram o Estoque Final de Ferro. No ajuste do lucro líquido, ao somarmos integralmente os R\$ 20.000,00, estamos compensando os R\$ 16.000,00 que fizeram o lucro líquido cair em função da subida do CFV neste valor, sem a correspondente saída de disponibilidade, e, ao mesmo tempo, compensando os R\$ 4.000,00 que fizeram o valor da variação negativa do estoque de ferro ser menor do que deveria neste valor, isto é, deveria ser de R\$ 47.400,00, no entanto foi de R\$ 43.400,00 em função da incorporação dos R\$ 4.000,00 ao saldo final do ferro, fazendo com que esta diferença reduza o lucro ajustado em R\$ 4.000,00, sem a correspondente saída de disponibilidade.

Cabe também salientar que o mesmo raciocínio se aplica no caso das indústrias, isto é, no ajuste do lucro líquido na DFC, deve-se somar a depreciação que aparece na DRE como despesa, bem como a depreciação que não aparece na DRE, isto é, aquela que integra os custos de fabricação dos produtos.

Exercícios de Fixação

1. (BNDES – Contador/UFRJ – NCE) A Cia. JAX efetuou as seguintes transações durante o período de 19X1:
- I. Captação de empréstimo bancário
 - II. Pagamento de dividendos
 - III. Recebimento de juros sobre aplicações financeiras
 - IV. Pagamento de uma parcela de imobilizado adquirido a prazo, com financiamento obtido diretamente junto ao vendedor
 - V. Pagamento de juros sobre empréstimos obtidos

Considerando-se a norma norte-americana de contabilidade, mais precisamente o SFAS nº 95/1987, indique, respectivamente, quais fluxos de caixa foram impactados por essas transações, ou seja, Operacional (O), Investimento (I) ou Financiamento (F):

- a) F – I – O – I – F;
- b) F – I – O – F – O;
- c) F – F – O – F – O ;
- d) F – F – I – I – F;
- e) I – O – O – I – O.

(Fiscal de Rendas – SP/ Fundação Carlos Chagas) **Instruções:** Das demonstrações publicadas da Cia. Poente foram extraídas algumas informações organizadas na tabela abaixo. Com base nesses dados, identifique os valores, em (R\$), solicitados nas questões de números 2 a 4

Itens	2003	2004
Estoques	110.000	208.000
Fornecedores	125.000	232.000
Clientes	228.000	450.000
CMV	1.200.000	2.600.000
Despesa c/ Créditos de Liquidação Duvidosa	6.600	13.500
Perdas com Clientes	-	1.400
Vendas	2.500.000	3.300.000
Despesas Antecipadas	24.000	36.000
Contas a Pagar	15.000	26.000
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	6.600	13.500

2. Valor das compras de estoques efetuadas em 2004:

- a) 2.932.000,00; d) 2.725.000,00;
- b) 2.906.000,00; e) 2.698.000,00.
- c) 2.808.000,00;

3. O valor pago aos fornecedores no último período:

- a) 2.591.000,00; d) 2.808.000,00;
- b) 2.698.000,00; e) 2.906.000,00.
- c) 2.725.000,00;

4. Valor dos ingressos de caixa gerados pelas receitas de vendas:

- a) 3.068.000,00; d) 3.294.000,00;
- b) 3.070.000,00; e) 3.289.400,00.
- c) 3.106.000,00;

5. (Petrobras – Contador Júnior/ Fundação Cesgranrio) Analise as informações a seguir, em reais, dadas pela Companhia Financeira S/A.

Aumento de capital	25.000,00
Compras de Imobilizado	15.000,00
Despesas pagas antecipadamente	5.000,00
Distribuição de dividendos	14.000,00
Duplicatas descontadas	20.000,00
Pagamento a fornecedores	104.000,00
Recebimento de clientes	180.000,00
Venda de Imobilizado	40.000,00

Na Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), feito pelo método direto, o caixa líquido gerado pelas atividades operacionais, em reais, é de:

- a) 11.000,00; d) 91.000,00;
- b) 25.000,00; e) 96.000,00.
- c) 76.000,00;

6. (Petrobras – Auditor(a) Júnior/Fundação Cesgranrio) A Lei nº 11.638, sancionada em 28 de dezembro de 2007, alterou dispositivos relativos à elaboração e divulgação das demonstrações financeiras. A principal alteração em relação às disposições para elaboração das demonstrações financeiras foi a:

- a) obrigatoriedade da elaboração da demonstração do valor adicionado para todas as companhias e sociedades limitadas;
- b) liberação da exigência de elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos, passando a ser exigida a demonstração dos fluxos de caixa e, em caso de companhia aberta, a demonstração do valor adicionado;
- c) decisão pela não obrigatoriedade da elaboração das demonstrações dos fluxos de caixa, sendo exigida, em caso de companhia aberta, a elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos;
- d) liberação da exigência de elaboração da mutação do patrimônio líquido, sendo substituída pela demonstração do fluxo de caixa e pela demonstração do valor adicionado;
- e) obrigatoriedade de elaboração das demonstrações do fluxo de caixa e do valor adicionado, facultando à companhia a elaboração da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

7. (Petrobras – Auditor(a) Júnior/Fundação Cesgranrio) A demonstração dos fluxos de caixa tem como objetivo primário o fornecimento de informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma empresa em um determinado período. Quando analisadas em conjunto com as demais informações financeiras, podem permitir que investidores, credores e outros usuários avaliem a:

- I. capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;
- II. liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa;
- III. taxa de conversão de lucro em caixa;
- IV. flexibilidade dos controles de caixa;
- V. capacidade de a empresa gerar fluxos líquidos positivos de caixa.

Estão corretos apenas os itens:

- a) I, II e IV;
- b) II, III e IV;
- c) II, III e V;
- d) I, II, III e IV;
- e) I, II, III e V.

8. (Petrobras – Auditor(a) Júnior/Fundação Cesgranrio) A demonstração dos fluxos de caixa indicará as alterações ocorridas durante o exercício no saldo das disponibilidades (caixa e equivalentes de caixa) das empresas, e será segregada em três fluxos: operacional, de investimento e de financiamento, podendo ser elaborada pelos métodos direto e indireto. Na elaboração dos fluxos de caixa pelo método direto, as empresas devem:

- a) detalhar os fluxos de investimento financeiro em pagamentos de longo prazo, recebimentos correntes, créditos tributários, ativos diferidos e financiamento de ativo imobilizado;
- b) detalhar os fluxos das operações em recebimentos de clientes, recebimentos de juros e dividendos, pagamentos a empregados e fornecedores, juros pagos, impostos e outros recebimentos e pagamentos, se houver;
- c) realizar a conciliação bancária alinhada com a demonstração de mutação do patrimônio líquido do exercício;
- d) remover do lucro líquido as alocações ao período do consumo de ativos de longo prazo e itens cujos efeitos de caixa sejam classificados como atividades de investimento e financiamento das operações;
- e) remover do lucro líquido os diferimentos de transações que foram caixa no passado, como gastos antecipados e créditos tributários.

Enunciado comum às questões de número 9 a 14: As informações a seguir e somente elas, extraídas da contabilidade da Cia. ELM, relativas ao exercício de 20X0. As variações dos saldos das contas *Clientes* e *Fornecedores* foram calculadas diminuindo-se seu saldo, no final do exercício de 20X0, dos saldos do ano-calendário anterior.

Elementos	R\$
Venda à vista de equipamento de uso, cujo valor contábil é de R\$ 42.000,00	35.000,00
Alienação de bônus de subscrição	3.000,00
Despesas financeiras	2.200,00
Receitas financeiras	9.700,00
Despesas administrativas	125.000,00
Vendas	390.000,00
Custo das Mercadorias Vendidas	190.000,00
Aquisição de imobilizado à vista	50.000,00
Pagamento de dividendos não provisionados	15.000,00
Empréstimo efetuado à coligada	25.000,00
Despesas de depreciação	90.000,00
Resultado positivo da equivalência patrimonial	5.000,00
Integralização de capital, em espécie	22.500,00
Variação positiva do saldo da conta <i>Clientes</i>	55.000,00
Variação positiva do saldo da conta <i>Fornecedores</i>	30.000,00

9. A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da companhia, em 20X0, evidenciava:
- prejuízo líquido de R\$ 22.000,00;
 - lucro líquido de R\$ 65.500,00;
 - prejuízo líquido de R\$ 14.500,00;
 - prejuízo líquido de R\$ 2.000,00;
 - prejuízo líquido de R\$ 9.500,00.
10. A variação do Patrimônio Líquido da companhia em 20X0, apurado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), correspondeu, em R\$, a:
- (R\$ 10.000,00);
 - (R\$ 5.000,00);
 - R\$ 2.000,00;
 - (R\$ 2.000,00);
 - R\$ 1.000,00.
11. Na DFC, o total dos fluxos das atividades operacionais foi de:
- R\$ 50.500,00;
 - R\$ 57.500,00;
 - (R\$ 32.500,00);
 - R\$ 55.500,00;
 - R\$ 62.500,00.

12. Na DFC, o total dos fluxos das atividades de financiamento foi de:

- a) R\$ 7.500,00;
- b) R\$ 10.500,00;
- c) R\$ 25.500,00;
- d) (R\$ 22.500,00);
- e) R\$ 22.500,00.

13. Na DFC, o total dos fluxos das atividades de investimento foi de:

- a) (R\$ 75.000,00);
- b) (R\$ 15.000,00);
- c) (R\$ 40.000,00);
- d) R\$ 40.000,00;
- e) R\$ 15.000,00.

14. A variação do Disponível, evidenciada na Demonstração do Fluxo de Caixa de 20X0, foi:

- a) R\$ 28.000,00;
- b) (R\$ 21.000,00);
- c) R\$ 18.000,00;
- d) R\$ 21.000,00;
- e) R\$ 131.000,00.

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)

1. CONCEITO E OBJETIVO

Também chamada de Demonstração do Valor Agregado, a DVA é a demonstração contábil que tem por objetivo evidenciar a riqueza criada por uma empresa ao longo do exercício social e a forma como essa riqueza foi distribuída a:

- empregados (salários, FGTS, participações sobre os lucros, assistência médica, transporte, alimentação, planos de aposentadoria,)
- bancos e financiadores (juros, aluguéis, ...)
- governo (impostos, taxas, contribuições sociais, INSS patronal, ...)
- sócios (dividendos e juros sobre capital próprio)
- parcela dos lucros retida para reinvestimento (reservas de lucros)

2. OBRIGATORIEDADE

De acordo com o inciso V do art. 176 da Lei nº 6.404/76, a DVA é obrigatória somente às companhias abertas. No entanto, de acordo com o § 6º do art. 177, as companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

3. RELAÇÃO DA DVA COM A DRE

Ao passo que a DRE evidencia a riqueza criada que permanece na empresa na forma de lucro líquido, a DVA indica, além disso, as destinações da riqueza gerada a empregados, Governo, sócios, etc.

De acordo com o item 23 da Resolução do CFC nº 1.138/2008 ou item 23 da Deliberação da CVM nº 557/2008, a Demonstração do Valor Adicionado está estruturada para ser elaborada a partir da Demonstração do Resultado do período. Assim, há uma estreita vinculação

entre essas duas demonstrações e essa vinculação deve servir para sustentação da consistência entre elas. Mas ela tem também uma interface com a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados na parte em que movimentações nesta conta dizem respeito à distribuição do resultado do exercício apurado na demonstração própria.

4. DEFINIÇÕES BÁSICAS

4.1. Valor Adicionado

Representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade.

4.2. Receita de Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços

Representa os valores reconhecidos na contabilidade a esse título pelo regime de competência e incluídos na demonstração do resultado do período.

4.3. Outras Receitas

Representam os valores que sejam oriundos, principalmente, de baixas por alienação de ativos não circulantes, tais como resultados na venda de imobilizado, de investimentos, e outras transações incluídas na demonstração do resultado do exercício que não configuram reconhecimento de transferência à entidade de riqueza criada por outras entidades.

Diferentemente dos critérios contábeis, também incluem valores que não transitam pela demonstração do resultado, como, por exemplo, aqueles relativos à construção de ativos para uso próprio da entidade (conforme item 19 da CFC 1.138,08) e aos juros pagos ou creditados que tenham sido incorporados aos valores dos ativos de longo prazo (normalmente, imobilizados).

No caso de estoques de longa maturação, os juros a eles incorporados deverão ser destacados como distribuição da riqueza no momento em que os respectivos estoques forem baixados; dessa forma, não há que se considerar esse valor como outras receitas.

4.4. Insumos Adquiridos de Terceiros

Representa os valores relativos às aquisições de matérias-primas, mercadorias, materiais, energia, serviços, etc. que tenham sido transformados em despesas do período. Enquanto permanecerem nos estoques, não compõem a formação da riqueza criada e distribuída.

4.5. Depreciação, Amortização e Exaustão

Representam os valores reconhecidos no período e normalmente utilizados para conciliação entre o fluxo de caixa das atividades operacionais e o resultado líquido do exercício

4.6. Valor Adicionado Recebido em Transferência

Representa a riqueza que não tenha sido criada pela própria entidade, e sim por terceiros, e que a ela é transferida, como por exemplo receitas financeiras, de equivalência patrimonial, dividendos, aluguel, *royalties*, etc. Precisa ficar destacado, inclusive para evitar dupla-contagem em certas agregações.

5. ESTRUTURA DA DVA

Na elaboração da DVA, são evidenciadas duas partes:

1ª PARTE – Geração do Valor Adicionado: Nessa etapa são indicados os itens componentes da riqueza gerada pela entidade da seguinte forma:

RECEITAS

(-) INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS

(=) VALOR ADICIONADO BRUTO

(-) DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

(=) VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE

(+) VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA

(=) VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR

2ª PARTE – Distribuição do Valor Adicionado: Nessa etapa são indicadas as destinações da riqueza gerada pela entidade da seguinte forma:

⇒ PESSOAL

⇒ IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

⇒ REMUNERAÇÃO DE CAPITAIS DE TERCEIROS

⇒ REMUNERAÇÃO DE CAPITAIS PRÓPRIOS

Cabe ressaltar que o valor total encontrado na 1ª parte (valor adicionado total a distribuir) deverá ser exatamente igual ao valor total encontrado na 2ª parte (valor adicionado total distribuído).

6. RESOLUÇÃO DO CFC Nº 1.138/2008

Essa resolução revogou a Resolução do CFC nº 1.010/2005. Ao mesmo tempo, equivale à Deliberação CVM nº 557/2008. Eis a resolução:

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.138/08

Aprova a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com outras entidades, é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº 1.055/05;

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais;

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, revogando a Resolução CFC nº 1.010, de 21 de janeiro de 2005, publicada no D.O.U., Seção I, de 25/01/2005. Brasília, 21 de novembro de 2008.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 3.7 – DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

Índice**OBJETIVO****ALCANCE E APRESENTAÇÃO****DEFINIÇÕES****CARACTERÍSTICAS DAS INFORMAÇÕES DA DVA****FORMAÇÃO DA RIQUEZA****Riqueza criada pela própria entidade****Distribuição da riqueza****CASOS ESPECIAIS – ALGUNS EXEMPLOS****Depreciação de itens reavaliados ou avaliados ao valor justo (fair value)****Ajustes de exercícios anteriores****Ativos construídos pela empresa para uso próprio****Distribuição de lucros relativos a exercícios anteriores****Substituição tributária****ATIVIDADE DE INTERMEDIACÃO FINANCEIRA (BANCÁRIA)****Formação da riqueza****Distribuição da riqueza****MODELOS I, II e III**

Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer critérios para elaboração e apresentação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), a qual representa um dos elementos componentes do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período.
2. Sua elaboração deve levar em conta a NBC T 1 – Estrutura Conceitual Básica para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, e seus dados, em sua grande maioria, são obtidos principalmente a partir da Demonstração do Resultado.

Alcance e apresentação

3. A entidade deve elaborar a DVA e apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada exercício social.
4. A elaboração da DVA consolidada deve basear-se nas demonstrações consolidadas e evidenciar a participação dos sócios não controladores conforme o modelo anexo.
5. A DVA deve proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis informações relativas à riqueza criada pela entidade em determinado período e a forma como tais riquezas foram distribuídas.
6. A distribuição da riqueza criada deve ser detalhada, minimamente, da seguinte forma:
 - (a) pessoal e encargos;
 - (b) impostos, taxas e contribuições;
 - (c) juros e aluguéis;
 - (d) juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos;
 - (e) lucros retidos/prejuízos do exercício.
7. As entidades mercantis (comerciais e industriais) e prestadoras de serviços devem utilizar o Modelo I, aplicável às empresas em geral, enquanto que para atividades específicas, tais como atividades de intermediação financeira (instituições financeiras bancárias) e de seguros, devem ser utilizados os modelos específicos (II e III) incluídos nesta Norma.
8. Os itens mínimos do modelo para as entidades mercantis (empresas em geral) estão apresentados na sequência, e o modelo propriamente dito está ao final desta Norma.

Definições

9. Os termos abaixo são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:
Valor adicionado representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade.

Receita de venda de mercadorias, produtos e serviços representa os valores reconhecidos na contabilidade a esse título pelo regime de competência e incluídos na demonstração do resultado do período.

Outras receitas representam os valores que sejam oriundos, principalmente, de baixas por alienação de ativos não circulantes, tais como resultados na venda de imobilizado, de investimentos, e outras transações incluídas na demonstração do resultado do exercício que não configuram reconhecimento de transferência à entidade de riqueza criada por outras entidades.

Diferentemente dos critérios contábeis, também incluem valores que não transitam pela demonstração do resultado, como, por exemplo, aqueles relativos à construção de ativos para uso próprio da entidade (conforme item 19) e aos juros pagos ou creditados que tenham sido incorporados aos valores dos ativos de longo prazo (normalmente, imobilizados).

No caso de estoques de longa maturação, os juros a eles incorporados deverão ser destacados como distribuição da riqueza no momento em que os respectivos estoques forem baixados; dessa forma, não há que se considerar esse valor como outras receitas.

Insumo adquirido de terceiros representa os valores relativos às aquisições de matérias-primas, mercadorias, materiais, energia, serviços, etc. que tenham sido transformados em despesas do período. Enquanto permanecerem nos estoques, não compõem a formação da riqueza criada e distribuída.

Depreciação, amortização e exaustão representam os valores reconhecidos no período e normalmente utilizados para conciliação entre o fluxo de caixa das atividades operacionais e o resultado líquido do exercício.

Valor adicionado recebido em transferência representa a riqueza que não tenha sido criada pela própria entidade, e sim por terceiros, e que a ela é transferida, como por exemplo receitas financeiras, de equivalência patrimonial, dividendos, aluguel, *royalties*, etc. Precisa ficar destacado, inclusive para evitar dupla-contagem em certas agregações.

Características das informações da DVA

10. A DVA está fundamentada em conceitos macroeconômicos, buscando apresentar, eliminados os valores que representam dupla-contagem, a parcela de contribuição que a entidade tem na formação do Produto Interno Bruto (PIB). Essa demonstração apresenta o quanto a entidade agrega de valor aos insumos adquiridos de terceiros e que são vendidos ou consumidos durante determinado período.
11. Existem, todavia, diferenças temporais entre os modelos contábil e econômico no cálculo do valor adicionado. A ciência econômica, para cálculo do PIB, baseia-se na produção, enquanto a contabilidade utiliza o conceito contábil da realização da receita, isto é, baseia-se no regime contábil de competência. Como os momentos de realização da produção e das vendas são normalmente diferentes, os valores calculados para o PIB por meio dos conceitos oriundos da Economia e os da Contabilidade são naturalmente diferentes em cada período. Essas diferenças serão tanto menores quanto menores forem as diferenças entre os estoques inicial e final para o período considerado. Em outras palavras, admitindo-se a inexistência de estoques inicial e final, os valores encontrados com a utilização de conceitos econômicos e contábeis convergirão.

12. Para os investidores e outros usuários, essa demonstração proporciona o conhecimento de informações de natureza econômica e social e oferece a possibilidade de melhor avaliação das atividades da entidade dentro da sociedade na qual está inserida. A decisão de recebimento por uma comunidade (Município, Estado e a própria Federação) de investimento pode ter nessa demonstração um instrumento de extrema utilidade e com informações que, por exemplo, a demonstração de resultado por si só não é capaz de oferecer.
13. A DVA elaborada por segmento (tipo de clientes, atividades, produtos, área geográfica e outros) pode representar informações ainda mais valiosas no auxílio da formulação de predições e, enquanto não houver uma norma específica sobre segmentos, sua divulgação é incentivada.

Formação da riqueza

Riqueza criada pela própria entidade

14. A DVA, em sua primeira parte, deve apresentar de forma detalhada a riqueza criada pela entidade. Os principais componentes da riqueza criada estão apresentados a seguir nos seguintes itens:

Receitas

Venda de mercadorias, produtos e serviços – inclui os valores dos tributos incidentes sobre essas receitas (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e COFINS), ou seja, corresponde ao ingresso bruto ou faturamento bruto, mesmo quando na demonstração do resultado tais tributos estejam fora do cômputo dessas receitas.

Outras receitas – da mesma forma que o item anterior, inclui os tributos incidentes sobre essas receitas.

Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Constituição/Reversão – inclui os valores relativos à constituição e reversão dessa provisão.

Insumos adquiridos de terceiros

Custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos – inclui os valores das matérias-primas adquiridas junto a terceiros e contidas no custo do produto vendido, das mercadorias e dos serviços vendidos adquiridos de terceiros; não inclui gastos com pessoal próprio.

Materiais, energia, serviços de terceiros e outros – inclui valores relativos às despesas originadas da utilização desses bens, utilidades e serviços adquiridos junto a terceiros.

Nos valores dos custos dos produtos e mercadorias vendidos, materiais, serviços, energia, etc. consumidos, devem ser considerados os tributos incluídos no momento das compras (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e COFINS), recuperáveis ou não. Esse procedimento é diferente das práticas utilizadas na demonstração do resultado.

Perda e recuperação de valores ativos – inclui valores relativos a ajustes por avaliação a valor de mercado de estoques, imobilizados, investimentos, etc. Também devem ser incluídos os valores reconhecidos no resultado do período, tanto na constituição quanto na reversão de provisão para perdas por desvalorização de ativos, conforme aplicação da NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se no período o valor líquido for positivo, deve ser somado).

Depreciação, amortização e exaustão – inclui a despesa ou o custo contabilizados no período.

Valor adicionado recebido em transferência

Resultado de equivalência patrimonial – o resultado da equivalência pode representar receita ou despesa; se despesa, deve ser considerado como redução ou valor negativo.

Receitas financeiras – inclui todas as receitas financeiras, inclusive as variações cambiais ativas, independentemente de sua origem.

Outras receitas – inclui os dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo, aluguéis, direitos de franquia, etc.

Distribuição da riqueza

15. A segunda parte da DVA deve apresentar de forma detalhada como a riqueza obtida pela entidade foi distribuída. Os principais componentes dessa distribuição estão apresentados a seguir:

Pessoal – valores apropriados ao custo e ao resultado do exercício na forma de:

- *Remuneração direta* – representada pelos valores relativos a salários, 13º salário, honorários da administração (inclusive os pagamentos baseados em ações), férias, comissões, horas extras, participação de empregados nos resultados, etc.
- *Benefícios* – representados pelos valores relativos a assistência médica, alimentação, transporte, planos de aposentadoria, etc.
- *FGTS* – representado pelos valores depositados em conta vinculada dos empregados.

Impostos, taxas e contribuições – valores relativos ao imposto de renda, contribuição social sobre o lucro, contribuições ao INSS (incluídos aqui os valores do Seguro de Acidentes do Trabalho) que sejam ônus do empregador, bem como os demais impostos e contribuições a que a empresa esteja sujeita. Para os impostos compensáveis, tais como ICMS, IPI, PIS e COFINS, devem ser considerados apenas os valores devidos ou já recolhidos, e representam a diferença entre os impostos e contribuições incidentes sobre as receitas e os respectivos valores incidentes sobre os itens considerados como “insumos adquiridos de terceiros”.

- *Federais* – inclui os tributos devidos à União, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Estados, Municípios, Autarquias, etc., tais como: IRPJ, CSSL, IPI, CIDE, PIS, COFINS. Inclui também a contribuição sindical patronal.

- *Estaduais* – inclui os tributos devidos aos Estados, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Municípios, Autarquias, etc., tais como o ICMS e o IPVA.
- *Municipais* – inclui os tributos devidos aos Municípios, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte às Autarquias, ou quaisquer outras entidades, tais como o ISS e o IPTU.

Remuneração de capitais de terceiros – valores pagos ou creditados aos financiadores externos de capital.

- *Juros* – inclui as despesas financeiras, inclusive as variações cambiais passivas, relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras, empresas do grupo ou outras formas de obtenção de recursos. Inclui os valores que tenham sido capitalizados no período.
- *Aluguéis* – inclui os aluguéis (inclusive as despesas com arrendamento operacional) pagos ou creditados a terceiros, inclusive os acrescidos aos ativos.
- *Outras* – inclui outras remunerações que configurem transferência de riqueza a terceiros, mesmo que originadas em capital intelectual, tais como *royalties*, franquia, direitos autorais, etc.

Remuneração de capitais próprios – valores relativos à remuneração atribuída aos sócios e acionistas.

- *Juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos* – inclui os valores pagos ou creditados aos sócios e acionistas por conta do resultado do período, ressalvando-se os valores dos JCP transferidos para conta de reserva de lucros. Devem ser incluídos apenas os valores distribuídos com base no resultado do próprio exercício, desconsiderando-se os dividendos distribuídos com base em lucros acumulados de exercícios anteriores, uma vez que já foram tratados como “lucros retidos” no exercício em que foram gerados.
- *Lucros retidos e prejuízos do exercício* – inclui os valores relativos ao lucro do exercício destinados às reservas, inclusive os JCP quando tiverem esse tratamento; nos casos de prejuízo, esse valor deve ser incluído com sinal negativo.
- As quantias destinadas aos sócios e acionistas na forma de JCP, independentemente de serem registradas como passivo (JCP a pagar) ou como reserva de lucros, devem ter o mesmo tratamento dado aos dividendos no que diz respeito ao exercício a que devem ser imputados.

Casos especiais – alguns exemplos

Depreciação de itens reavaliados ou avaliados ao valor justo (*fair value*).

16. A reavaliação de ativos e a avaliação de ativos ao seu valor justo provocam alterações na estrutura patrimonial da empresa e, por isso, normalmente requerem o registro contábil dos seus efeitos tributários.

17. Os resultados da empresa são afetados sempre que houver a realização dos respectivos ativos reavaliados ou avaliados ao valor justo. Quando a realização de determinado ativo ocorrer pelo processo normal de depreciação, por consequência, a DVA também é afetada. Assim, no momento da realização da reavaliação ou da avaliação ao valor justo, deve-se incluir esse valor como “outras receitas” na DVA, bem como se reconhecem os respectivos tributos na linha própria de impostos, taxas e contribuições.

Ajustes de exercícios anteriores

18. Os ajustes de exercícios anteriores, decorrentes de efeitos provocados por erro imputável a exercício anterior ou da mudança de critérios contábeis que vinham sendo utilizados pela entidade, devem ser adaptados na demonstração de valor adicionado relativa ao período mais antigo apresentado para fins de comparação, bem como os demais valores comparativos apresentados, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso ou o erro fosse corrigido.

Ativos construídos pela empresa para uso próprio

19. A construção de ativos dentro da própria empresa para seu próprio uso é procedimento comum. Nessa construção diversos fatores de produção são utilizados, inclusive a contratação de recursos externos (por exemplo, materiais e mão de obra terceirizada) e a utilização de fatores internos como mão de obra, com os consequentes custos que essa contratação e utilização provocam. Para elaboração da DVA, essa construção equivale à produção vendida para a própria empresa, e por isso seu valor contábil integral precisa ser considerado como receita. A mão de obra própria alocada é considerada como distribuição dessa riqueza criada, e eventuais juros ativados e tributos também recebem esse mesmo tratamento. Os gastos com serviços de terceiros e materiais são apropriados como insumos.
20. À medida que tais ativos entrem em operação, a geração de resultados desses ativos recebe tratamento idêntico aos resultados gerados por qualquer outro ativo adquirido de terceiros; portanto, sua depreciação também deve receber igual tratamento.
21. Para evitar o desmembramento das despesas de depreciação, na elaboração da DVA, entre os componentes que serviram de base para o respectivo registro do ativo construído internamente (materiais diversos, mão de obra, impostos, aluguéis e juros), os valores gastos nessa construção devem, no período da construção, ser tratados como Receitas relativas à construção de ativos próprios. Da mesma forma, os componentes de seu custo devem ser alocados na DVA seguindo-se suas respectivas naturezas.
22. Referido procedimento de reconhecimento dos valores gastos no período como outras receitas, além de aproximar do conceito econômico de valor adicionado, evita controles complexos adicionais, que podem ser custosos, durante toda a vida útil econômica do ativo.

Distribuição de lucros relativos a exercícios anteriores

23. A Demonstração do Valor Adicionado está estruturada para ser elaborada a partir da Demonstração do Resultado do período. Assim, há uma estreita vinculação entre essas duas demonstrações e essa vinculação deve servir para sustentação da consistência entre elas. Mas ela tem também uma interface com a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados na parte em que movimentações nesta conta dizem respeito à distribuição do resultado do exercício apurado na demonstração própria.
24. A entidade é livre, dentro dos limites legais, para distribuir seus lucros acumulados, sejam eles oriundos do próprio exercício ou de exercícios anteriores. Porém, pela vinculação referida no item anterior, os dividendos que compõem a riqueza distribuída pela entidade devem restringir-se exclusivamente à parcela relativa aos resultados do próprio período. Dividendos distribuídos relativos a lucros de períodos anteriores não são considerados, pois já figuraram como lucros retidos naqueles respectivos períodos.

Substituição tributária

25. A legislação brasileira, por meio de dispositivos legais próprios, permite a transferência de responsabilidade tributária a um terceiro, desde que vinculado ao fato gerador do tributo. Essa transferência de responsabilidade, que pode ser total ou parcial e tem como finalidade precípua a garantia de recolhimento do tributo, é efetivada de duas formas: progressiva e regressiva.
26. A substituição tributária progressiva ocorre com a antecipação do pagamento do tributo que só será devido na operação seguinte. Do ponto de vista do substituto tributário (normalmente fabricante ou importador), deve-se incluir o valor do "imposto antecipado" no faturamento bruto e depois apresentá-lo como dedução desse faturamento para se chegar à receita bruta.
27. No caso da substituição tributária regressiva, por exemplo, quando o comerciante realiza operação com produtor rural e é responsável pelo recolhimento do tributo, podem ocorrer duas situações: no caso de o comerciante ter direito ao crédito na operação seguinte, quando o valor do tributo recolhido deve ser tratado como impostos a recuperar, na DVA o valor dos impostos incidentes sobre as vendas deve ser considerado pelo valor total, uma vez que foi recolhido pelo próprio comerciante; se o comerciante não fizer jus ao crédito do tributo, o valor recolhido deve ser tratado como custo dos estoques.

O modelo a seguir apresentado deve ser entendido como indicativo, e um maior detalhamento, em nome da maior transparência, poderá ser utilizado.

Modelo – Demonstração do Valor Adicionado – EMPRESAS EM GERAL

DESCRIÇÃO
1 – RECEITAS
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços
1.2) Outras receitas
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios
1.4) Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Reversão / (Constituição)
2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e COFINS)
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos
2.4) Outras (especificar)
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)
4 – DEPRECIACÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)
6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA
6.1) Resultado de equivalência patrimonial
6.2) Receitas financeiras
6.3) Outras
7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)
8.1) Pessoal
8.1.1 – Remuneração direta
8.1.2 – Benefícios
8.1.3 – F.G.T.S
8.2) Impostos, taxas e contribuições
8.2.1 – Federais
8.2.2 – Estaduais
8.2.3 – Municipais
8.3) Remuneração de capitais de terceiros
8.3.1 – Juros
8.3.2 – Aluguéis
8.3.3 – Outras
8.4) Remuneração de capitais próprios
8.4.1 – Juros sobre o capital próprio
8.4.2 – Dividendos
8.4.3 – Lucros retidos / Prejuízo do exercício
8.4.4 – Participação dos não controladores nos lucros retidos (só p/ consolidação)

(*) O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 7.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: Considere a DRE de 31/12/X1 e os balanços de 31/12/X0 e 31/12/X1 da Cia. KSA abaixo para responder às questões de número 1 a 8 (valores em R\$ 1,00):

Receita Bruta	54.000
(-) Devoluções de vendas	(3.000)
(-) Descontos incondicionais	(6.000)
(-) ICMS	(3.200)
(-) Pis e Cofins	(1.000)
Receita Líquida	40.800
(-) CMV	(15.300)
Lucro bruto	25.500
Comissões sobre vendas	(1.090)
Devedores Duvidosos	(450)
Juros passivos (empréstimos)	(960)
Juros Ativos	2.608
Despesas gerais (água, luz, energia, telefone,.)	(920)
Aluguéis	(3.000)
Salários	(6.000)
INSS	(1.608)
FGTS	(480)
Depreciação	(400)
Amortização	(1.400)
Resultado positivo na equivalência patrimonial	2.500
Aluguéis Ativos	6.000
Reversão de PDD	100
Lucro operacional	20.400
Outras Receitas	4.100
Lucro antes da CSLL e IR	24.500
CSLL e IR	(4.500)
Lucro líquido	20.000

ATIVO	31/12/X1	31/12/X0
CIRCULANTE		
Caixa	1.300	700
BCM	2.800	11.300
Clientes	15.650	9.400
PDD	(450)	(500)
Dividendos a Receber	1.000	3.000
Estoques para revenda	11.400	12.200
Aluguéis a Vencer	2.300	2.000
NÃO CIRCULANTE		
Realizável Longo Prazo		
Empréstimos a Diretores	5.000	7.300
Investimentos		
Ações de Coligadas	6.500	5.000
Terrenos	-	2.900
Imóveis (alugados a terceiros)	15.400	17.000
Imobilizado		
Veículos	10.000	7.000
(Depreciação Acumulada)	(6.000)	(5.600)
Intangível		
Concessões Obtidas	9.000	9.000
(Amortização Acumulada)	(3.200)	(1.800)
Total do Ativo	70.700	78.900

PASSIVO	31/12/X1	31/12/X0
CIRCULANTE		
Salários a Pagar	500	450
Encargos Sociais a Recolher	40	36
Fornecedores	13.760	8.914
IR e CSLL a Pagar	2.900	3.100
Dividendos a Pagar	6.000	-
Financiamentos	-----	40.000
NÃO CIRCULANTE		
Empréstimos Bancários	8.000	8.000
Aluguéis Ativos a Vencer	500	400
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital Social	28.000	22.000
Reservas de Capital	2.600	-
Ajustes de Avaliação Patrimonial	(1.600)	-
Reserva Legal	800	-
Reservas de Lucros	9.200	-
Prejuízos Acumulados	-	(4.000)
Total do Passivo	70.700	78.900

Informações adicionais:

- A participação da Cia. KSA no capital de sua única coligada, Cia. ZETA, é de 25%, sendo o Capital desta formado apenas por ações ordinárias. Em X1, a investida apurou lucro líquido de R\$ 10.000,00, distribuindo 40% desse lucro a título de dividendos, os quais são pagos 60 dias após a data do balanço.
- As outras receitas são decorrentes do lucro na venda à vista de um terreno por R\$ 7.000,00, sendo o valor contábil desse terreno na data da venda igual a R\$ 2.900,00.
- O imóvel alugado a terceiros foi avaliado a valor de mercado e, em X1, sofreu uma redução de R\$ 1.600,00 em relação ao seu valor no ano de X0. Além dessa avaliação, nenhuma outra ocorreu no ativo ou no passivo.

- O empréstimo bancário no valor de R\$ 8.000,00 foi contraído em X0 com carência de 3 anos. A taxa de juros simples é de 12% ao ano e os juros são pagos ao fim de cada mês de sua competência. Supondo que não houve variação do poder aquisitivo da moeda nos anos de X0 e X1, não houve correção pós-fixada desse empréstimo.
- Em agosto de X1, a Cia. KSA alienou bônus de subscrição no total de R\$ 2.600,00.
- O aumento do capital social no valor de R\$ 6.000,00 foi realizado pela emissão de novas ações, todas integralizadas em dinheiro.
- Desconsidere a incidência de tributos nas compras de mercadorias.

1. O valor pago aos fornecedores em X1 foi de:
- a) R\$ 740,00;
 - b) R\$ 14.500,00;
 - c) R\$ 9.654,00;
 - d) R\$ 13.760,00;
 - e) com as informações apresentadas, não dá para saber.

(SOLUÇÃO)

O primeiro passo para acharmos o total pago aos fornecedores em X1 é determinarmos o total das compras nesse ano, através da fórmula do CMV:

$$CMV = EI + C - EF \rightarrow 15.300 = 12.200 + C - 11.400 \rightarrow C = 14.500$$

Finalmente, o valor pago aos fornecedores em X1 será:

Compras totais em X1	14.500
<u>(-) Compras feitas em X1 que serão pagas em X2</u>	<u>(13.760)</u>
(=) Compras feitas em X1 e pagas em X1	740
<u>(+) Compras a prazo em X0 e pagas em X1</u>	<u>8.914</u>
(=) Total pago aos fornecedores em X1	9.654

(Opção c)

2. Na elaboração da DFC (Demonstração dos Fluxos de Caixa) de 31/12/X1, o valor do fluxo das atividades operacionais foi de:
- a) 17.100,00;
 - b) 19.700,00;
 - c) 9.300,00;
 - d) 17.200,00;
 - e) nada disso.

(SOLUÇÃO)

Lucro líquido.....	20.000,00
(+) Depreciação	400,00
(+) Amortização	1.400,00
(+) Variação positiva em Aluguéis Ativos a Vencer.....	100,00
(-) Resultado positivo na equivalência patrimonial.....	(2.500,00)
(-) Lucro na venda de terreno.....	(4.100,00)
(-) Var. líquida positiva Clientes [(15.650 – 450) – (9.400 – 500)].....	(6.300,00)
(+) Variação negativa em estoques.....	800,00
(-) Variação positiva em Aluguéis a Vencer.....	(300,00)
(+) Recebimento de dividendos	3.000,00*
(+) Variação positiva em Salários a Pagar.....	50,00
(+) Variação positiva em Encargos Sociais a Recolher.....	4,00
(+) Variação positiva em Fornecedores.....	4.846,00
<u>(-) Variação negativa em IR e CSLL a Pagar</u>	<u>(200,00)</u>
TOTAL.....	17.200,00

(Opção d)

* Na apresentação dos fluxos das atividades operacionais, os dividendos a receber não devem ser indicados pela variação de saldo e sim pelo efetivo recebimento, que, no caso, é de 3.000,00.

Comentário extra: A forma acima, que é a forma “tradicional” de apresentação dos fluxos das atividades operacionais, está correta. No entanto, não deixa claro o verdadeiro valor do pagamento do IR e CSLL no exercício social de X1, que, no caso, pode ser obtido da seguinte forma:

IR e CSLL a pagar de X0 pagos em X1.....	3.100,00
(+) Despesa de IR e CSLL de X1.....	4.500,00
<u>(-) IR e CSLL de X1 que serão pagos em X2.....</u>	<u>(2.900,00)</u>
(=) IR e CSLL total pagos em X1	4.700,00

Desta forma, podemos apresentar os fluxos das operações de modo a indicar o verdadeiro valor do IR e CSLL pagos, em vez de indicar apenas a variação. Para tal, em vez de partirmos do Lucro Líquido, partiremos do Lucro antes do IR e CSLL:

Lucro líquido antes do IR e CSLL.....	24.500,00
(+) Depreciação	400,00
(+) Amortização	1.400,00
(+) Variação positiva em Aluguéis Ativos a Vencer.....	100,00
(-) Resultado positivo na equivalência patrimonial.....	(2.500,00)

5. O valor indicado na DFC de 31/12/X1 como variação das disponibilidades foi de:

- a) R\$ 7.900,00;
- b) (R\$ 7.900,00);
- c) R\$ 600,00;
- d) (R\$ 600,00);
- e) (R\$ 8.500,00).

(1ª SOLUÇÃO)

Disponibilidades	X1	X0
Caixa	1.300,00	700,00
BCM	2.800,00	11.300,00
Total	4.100,00	12.000,00

Variação das disponibilidades = 4.100,00 – 12.000,00 = (7.900,00)

(Opção b)

(2ª SOLUÇÃO)

Variação das disponibilidades = FAO + FAF + FAI = 17.200,00 + 6.300,00 – 31.400,00 = (7.900,00)

6. Na elaboração da DVA (Demonstração do Valor Adicionado) de 31/12/X1, o valor distribuído ao Governo foi de:

- a) R\$ 4.200,00;
- b) R\$ 5.808,00;
- c) R\$ 4.500,00;
- d) R\$ 5.500,00;
- e) R\$ 10.308,00.

(SOLUÇÃO)

ICMS.....	3.200,00
PIS e COFINS.....	1.000,00
INSS.....	1.608,00
CSLL e IR.....	4.500,00
Total distribuído ao Governo.....	10.308,00

(Opção e)

7. Na elaboração da DVA (Demonstração do Valor Adicionado) de 31/12/X1, o valor adicionado a distribuir foi de:

- a) R\$ 48.750,00;
- b) R\$ 20.000,00;
- c) R\$ 41.838,00;
- d) R\$ 43.638,00;
- e) R\$ 46.950,00.

(SOLUÇÃO)

RECEITAS

<i>Vendas de mercadorias</i>	54.000,00
<i>Devoluções de vendas</i>	(3.000,00)
<i>Descontos incondicionais</i>	(6.000,00)
<i>Despesa com PDD</i>	(450,00)
<i>Reversão de PDD</i>	100,00
<i>Outras receitas</i>	<u>4.100,00</u>
	48.750,00

INSUMOS

<i>CMV</i>	(15.300,00)
<i>Despesas gerais</i>	<u>(920,00)</u>
	(16.220,00)

RETENÇÕES

<i>Depreciação</i>	(400,00)
<i>Amortização</i>	<u>(1.400,00)</u>
	(1.800,00)

VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA

<i>Juros Ativos</i>	2.608,00
<i>Aluguéis Ativos</i>	6.000,00
<i>Resultado positivo na equivalência patrimonial</i>	<u>2.500,00</u>
	11.108,00

TOTAL DO VALOR ADICIONADO A DISTRIBUIR..... 41.838,00

(Opção c)

8. O percentual do valor adicionado que foi distribuído aos empregados, evidenciado na DVA de 31/12/X1 foi de:
- 18,09%;
 - 14,34%;
 - 15,49%;
 - 16,95%;
 - 20%.

(SOLUÇÃO)

Salários.....	6.000,00
FGTS.....	480,00
Comissões sobre vendas.....	<u>1.090,00</u>
	7.570,00

$\% \text{ distribuída aos empregados} = 7.570,00 \div 41.838,00 = 18,09\%$

(Opção a)

Comentário extra: A fim de facilitar o entendimento da DVA, apresentaremos abaixo a distribuição completa do valor adicionado:

PESSOAL

Salários.....	6.000,00
FGTS.....	480,00
Comissões sobre vendas.....	<u>1.090,00</u>
	7.570,00

IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

ICMS.....	3.200,00
PIS e COFINS.....	1.000,00
INSS.....	1.608,00
CSLL e IR.....	<u>4.500,00</u>
	10.308,00

REMUNERAÇÃO DE CAPITAIS DE TERCEIROS

Juros Passivos.....	960,00
Aluguéis.....	<u>3.000,00</u>
	3.960,00

REMUNERAÇÃO DE CAPITAIS PRÓPRIOS

Dividendos.....	6.000,00
Lucros Retidos:	
Absorção de Prejuízos Acumulados	4.000,00
Reserva Legal.....	800,00
Reservas de Lucros (exceto a Reserva Legal)	<u>9.200,00</u>
	20.000,00
TOTAL DO VALOR ADICIONADO DISTRIBUÍDO	<u>41.838,00</u>

Nota: Observemos que, apesar do FGTS e do INSS serem ambos encargos sociais referentes aos salários, somente o primeiro deve integrar o valor adicionado distribuído aos empregados. No caso do INSS, este deverá integrar o valor adicionado distribuído ao Governo. A base legal desse procedimento encontra-se no item 15 da Resolução do CFC nº 1.138/2008, a qual equivale à Deliberação da CVM nº 557/2008.

2º Comentário extra: Observemos que nas informações adicionais dadas no enunciado do exercício, foi mencionado que os tributos sobre compras devem ser desconsiderados. No entanto, caso houvesse ICMS incidente nas compras de, por exemplo, R\$ 935,00, este valor deveria ser acrescentado no item INSUMOS e a distribuição do valor adicionado mudaria, ficando da seguinte forma:

RECEITAS

Vendas de mercadorias	54.000,00
Devoluções de vendas	(3.000,00)
Descontos incondicionais	(6.000,00)
Despesa com PDD	(450,00)
Reversão de PDD.....	100,00
Outras receitas.....	<u>4.100,00</u>
	48.750,00

INSUMOS

CMV.....	(15.300,00)
ICMS sobre compras	<u>(935,00)</u>
Despesas gerais.....	<u>(920,00)</u>
	(17.155,00)

RETENÇÕES

Depreciação.....	(400,00)
Amortização.....	<u>(1.400,00)</u>
	(1.800,00)

VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA

Juros Ativos	2.608,00
Aluguéis Ativos	6.000,00
Resultado positivo na equivalência patrimonial.....	<u>2.500,00</u>
	11.108,00
TOTAL DO VALOR ADICIONADO A DISTRIBUIR.....	40.903,00

Desta forma, na apresentação da distribuição do valor adicionado, o ICMS efetivamente pago (ou a pagar) ao Governo não seria o valor total indicado como dedução das vendas (3.200,00) e sim a diferença entre o ICMS incidente nas vendas e o ICMS incidente nas compras, ou seja, $3.200,00 - 935,00 = 2.265,00$, ficando a distribuição do valor adicionado da seguinte forma:

PESSOAL

Salários	6.000,00
FGTS	480,00
Comissões sobre vendas	<u>1.090,00</u>
	7.570,00

IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

ICMS	2.265,00
PIS e COFINS	1.000,00
INSS	1.608,00
<u>CSLL e IR.....</u>	<u>4.500,00</u>
	9.373,00

REMUNERAÇÃO DE CAPITAIS DE TERCEIROS

Juros Passivos	960,00
Aluguéis	<u>3.000,00</u>
	3.960,00

REMUNERAÇÃO DE CAPITAIS PRÓPRIOS

Dividendos	6.000,00
Lucros Retidos:	
Absorção de Prejuízos Acumulados	4.000,00
Reserva Legal	800,00
Reservas de Lucros (exceto a Reserva Legal)	<u>9.200,00</u>
	20.000,00
TOTAL DO VALOR ADICIONADO DISTRIBUÍDO	40.903,00

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: (Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro/ Fundação Getúlio Vargas) Com base no enunciado a seguir, responda às questões 1 a 4.

A Cia. JMAP vende o produto PAMJ. A empresa apresenta o seguinte Balanço em 31/08/X8:

ATIVO		PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Disponibilidades	76.000	Fornecedores	26.500
Estoques	25.000	Contas a Pagar	20.000
Móveis e Utensílios	200.000	Capital Social	180.000
Depreciação acumulada	- 16.000	Lucros Acumulados	58.500
Total	285.000	Total	285.000

Informações adicionais:

- o Estoque é constituído por 1.000 unidades adquiridas por R\$ 25,00 cada. A empresa adota o CPM (Custo médio ponderado móvel) – controle permanente;
- os Móveis e Utensílios são depreciados à taxa de 12% ao ano.

A empresa efetuou as seguintes operações no mês de setembro de X8:

Data	Evento
01	A empresa efetuou o seguro anual de seu patrimônio, mediante o pagamento do prêmio de seguro no valor total de R\$ 6.000,00 à vista.
02	Compra 1.000 unidades de PAMJ por R\$ 26,00 cada, para pagar em outubro/X8.
05	Compra 2.500 unidades de PAMJ por R\$ 24,80 cada, à vista.
10	Venda de 3.000 unidades de PAMJ por R\$ 35,00 cada, sendo que metade à vista e metade a prazo para recebimento em 30 dias.
15	Venda de 1.100 unidades de PAMJ por R\$ 30,00 cada, à vista.
22	Compra 2.000 unidades de PAMJ por R\$ 25,50, para pagamento em 60 dias.
25	Aumento do Capital Social em R\$ 35.000,00, sendo R\$ 5.000,00 em dinheiro e o restante em integralização de parte do saldo de lucros acumulados.
26	Pagamento de R\$ 38.000,00 aos fornecedores e da totalidade do saldo das contas a pagar.
30	Reconhecimento e pagamento de despesas administrativas e comerciais no montante total de R\$ 18.000,00, sendo R\$ 8.000,00 relativos a serviços de terceiros e o restante a pessoal próprio.
30	Apropriação mensal da despesa de seguro e depreciação dos móveis e utensílios.
30	Constatou que o valor realizável líquido, por unidade de PAMJ, é R\$ 25,00.
30	Pagamento de dividendos, em dinheiro, no valor correspondente a 40% do lucro do período.

1. Considerando somente os dados do enunciado, determine o valor do lucro operacional do mês de setembro/X8.
- Menor que 10.000,00.
 - Entre 10.000,01 e 14.000,00.
 - Entre 14.000,01 e 18.000,00.
 - Entre 18.000,01 e 22.000,00.
 - Maior que 22.000,01.

(SOLUÇÃO)

O primeiro passo é calcularmos o Lucro Bruto, através da fórmula $LB = V - CMV$. O valor das vendas será $3.000 \times 35,00 + 1.100 \times 30,00 = 138.000,00$. No entanto, para acharmos o CMV, devemos calcular o custo médio unitário do estoque até o dia 5 e multiplicarmos esse custo pelo total da quantidade vendida (4.100 unidades):

Custo médio unitário do estoque (no dia 05):

$$\frac{1.000 \times 25,00 + 1.000 \times 26,00 + 2.500,00 \times 24,80}{1.000 + 1.000 + 2.500} = 25,11$$

$$CMV = 4.100 \times 25,11 = 102.951,00$$

$$LB = 138.000,00 - 102.951,00 = 35.049,00$$

Agora, iremos determinar o total das despesas operacionais::

Seguros [6.000,00 ÷ 12]	(500,00)
Gastos com pessoal.....	(10.000,00)
Serviços de terceiros	(8.000,00)
Depreciação [12% ÷ 12 × 200.000,00]	(2.000,00)
Provisão para ajuste de estoque ao valor de mercado (PAEVM)	?

Para calcularmos esta última despesa, devemos primeiro calcular o novo custo médio no dia 22 da seguinte forma:

$$\frac{400 \times 25,11 + 2.000 \times 25,50}{400 + 2.000} = 25,435$$

$$\text{Assim, PAEVM} = 2.400 \times (25,435 - 25,00) = 1.044,00$$

$$\text{Finalmente, Lucro Operacional} = 35.049,00 - 500,00 - 10.000,00 - 8.000,00 - 2.000,00 - 1.044,00 = 13.505,00 \text{ (Opção b)}$$

2. Considerando somente os dados do enunciado, determine o percentual do valor adicionado que foi distribuído aos empregados em setembro/X8.
- Menor que 10%.
 - Entre 10,01% e 20%.
 - Entre 20,01% e 30%.
 - Entre 30,01% e 40%.
 - Maior que 40%.

(SOLUÇÃO)**RECEITAS**

Vendas de mercadorias 138.000,00

INSUMOS

CMV (102.951,00)

PAEVM (1.044,00)

Seguros $[6.000,00 \div 12]$ (500,00)

Serviços de terceiros (8.000,00)

(112.495,00)

RETENÇÕES

Depreciação $[12\% \div 12 \times 200.000,00]$ (2.000,00)

TOTAL DO VALOR ADICIONADO A DISTRIBUIR **23.505,00**

Finalmente, o percentual do valor adicionado que foi distribuído aos empregados foi de $10.000,00 \div 23.505,00 = 42,54\%$. **(Opção e)**

3. Considerando somente os dados do enunciado, quando da apropriação da despesa de seguro relativa ao mês de setembro/X8, assinale o lançamento contábil adequado.
- | | |
|---|----------|
| a) D – Despesas Antecipadas – seguro (AC) | 6.000,00 |
| C – Disponibilidades (AC) | 6.000,00 |
| b) D – Despesas Operacionais – seguro (DRE) | 500,00 |
| C – Disponibilidade (AC) | 500,00 |
| c) D – Despesas Operacionais – seguro (DRE) | 500,00 |
| C – Seguros a Pagar (PC) | 500,00 |

d) D – Despesas Antecipadas – seguro (AC)	500,00
C – Disponibilidades (AC)	500,00
e) D – Despesas Operacionais – seguro (DRE)	500,00
C – Despesas Antecipadas – seguro (AC)	500,00

(SOLUÇÃO)

A contabilização do pagamento do seguro no dia primeiro foi a seguinte:

<i>D – Despesas Antecipadas – seguro (AC)</i>	<i>6.000,00</i>
<i>C – Disponibilidades (AC)</i>	<i>6.000,00</i>

Ao fim do mês, a empresa irá apropriar 1/12 do valor pago:

<i>D – Despesas Operacionais – seguro (DRE)</i>	<i>500,00</i>
<i>C – Despesas Antecipadas – seguro (AC)</i>	<i>500,00</i>

(Opção e)

4. Considerando somente os dados do enunciado, determine o valor do fluxo de caixa líquido da atividade de financiamento do mês de setembro/X8.

- Menor que – 5.000,00.
- Entre – 4.999,99 e – 1.000,00.
- Entre – 999,00 e + 3.000,00.
- Entre 20.000,01 e + 24.000,00.
- Maior que + 24.000,00.

(SOLUÇÃO)

Visto que não há resultados não operacionais, IR, CSLL e participações sobre o lucro, o lucro líquido coincidirá com o lucro operacional, ou seja, 13.505,00.

Assim:

<i>Pagamento de dividendos [40% de 13.505,00]</i>	<i>(5.402,00)</i>
<i><u>Aumento do capital social em dinheiro</u></i>	<i><u>5.000,00</u></i>
<i>Total dos fluxos das atividades de financiamento</i>	<i>(402,00)</i>

(Opção c)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (Termoaçu – Contador Júnior/Fundação Cesgranrio) Analise a demonstração de resultado a seguir, apresentada pela empresa Natal S.A. em dezembro de 2007.

RESULTADO	R\$ mil
Receita Bruta	1.000,00
(-) ICMS sobre Vendas *1	(120,00)
Receita Líquida	880,00
(-) Custo das Vendas	480,00
Lucro Bruto	400,00
(-) Despesas Operacionais	(300,00)
Comerciais (de vendas) *2	(180,00)
Administrativas *3	(100,00)
Financeiras	(20,00)
Resultado Operacional	100,00
Resultado Não Operacional	20,00
Lucro Antes do IR	120,00
(-) Imposto de Renda	(30,00)
Lucro Antes das Participações	90,00
(-) Participações de Empregados nos Lucros	(12,00)
Lucro Líquido	78,00

*1 – O ICMS incluído nas compras monta a R\$ 55,00.

*2 – Remuneração de vendedores = R\$ 70,00; Frete e Propaganda = R\$ 80,00; Provisão para Devedores Duvidosos = R\$ 30,00.

*3 – Gastos de pessoal = R\$ 60,00; Despesas tributárias = R\$ 10,00; Gastos diversos = R\$ 30,00.

Com base apenas nos dados apresentados, o Valor Adicionado a Distribuir pelos fatores de produção monta, em R\$ mil, a:

- a) 325;
- b) 345;
- c) 355;
- d) 375;
- e) 400.

(SOLUÇÃO)

RECEITAS

Vendas de mercadorias	1.000,00
Provisão para devedores duvidosos	(30,00)
Resultado não operacional	<u>20,00</u>
	990,00

INSUMOS

Custo das vendas	(480,00)
ICMS sobre compras	(55,00)
Frete e propaganda	(80,00)
Gastos diversos	<u>(30,00)</u>
	(645,00)

VALOR ADICIONADO A DISTRIBUIR [990,00 – 645,00] 345,00
(Opção b)

Comentário extra: De acordo com o item 14 da Resolução do CFC 1.138/2008, nos valores dos custos dos produtos e mercadorias vendidos, materiais, serviços, energia, etc. consumidos, devem ser considerados os tributos incluídos no momento das compras (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e COFINS), recuperáveis ou não.

Assim, no caso da empresa Natal S.A., o cálculo do custo das vendas (ou custo das mercadorias vendidas) foi feito da seguinte forma: $CMV \text{ (com o a incidência de ICMS)} = EI + C - ICMS \text{ s/ Compras} - EF = 480,00$.

Daí, a razão de termos acrescentado os 55,00 no item insumos, a fim de retirarmos o ICMS dos 480,00 no cálculo do CMV, ou seja, $CMV \text{ (sem a incidência do ICMS)} = EI + C - EF = 480,00 + ICMS \text{ s/ Compras} = 535,00$, valor este calculado como se nas compras não existisse o ICMS.

Por outro lado, na elaboração da 2ª parte da DVA, ao apresentarmos o ICMS efetivamente distribuído ao Governo pela empresa Natal S.A, não apresentaremos exclusivamente no valor do ICMS s/ Vendas (120,00), e sim pela diferença entre o ICMS s/ Vendas e ICMS s/ Compras, ou seja, $120,00 - 55,00 = 65,00$.

Se na primeira parte da DVA não tivéssemos excluído o ICMS s/ Compras do cálculo do CMV, não poderíamos na 2ª parte apresentar esse tributo pela diferença entre as vendas e compras.

Cabe ressaltar que “ICMS efetivamente distribuído pela empresa ao Governo” não significa necessariamente o ICMS efetivamente pago, e sim o ICMS incorrido, ou seja, o ICMS pago ou a pagar, lembrando que a DVA não se baseia em regime de caixa e sim em regime de competência, tendo em vista que utiliza os dados obtidos da DRE e não da DFC.

Dessa forma, a apresentação da 2ª parte da DVA da empresa Natal S.A. ficaria da seguinte forma:

PESSOAL

Remuneração dos vendedores.....	70,00
Gastos c/ pessoal.....	60,00
Participação de empregados nos lucros	<u>12,00</u>
	142,00

IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

ICMS.....	65,00
IR	30,00
Despesas tributárias	<u>10,00</u>
	105,00

REMUNERAÇÃO DE CAPITAIS DE TERCEIROS

Despesas financeiras	20,00
----------------------------	-------

REMUNERAÇÃO DE CAPITAIS PRÓPRIOS

<u>Dividendos + Juros s/ Capital Próprio + Lucros Retidos.....</u>	<u>78,00</u>
--	--------------

TOTAL DO VALOR ADICIONADO DISTRIBUÍDO	345,00
--	---------------

Exercícios de Fixação

1. Ao passo que a DRE evidencia a riqueza gerada pela empresa que permanece na mesma em forma de lucro líquido, a DVA, além, disso, mostra:
- a) as destinações do lucro líquido para as reservas de lucros.
 - b) a parcela do lucro líquido incorporada ao capital social.
 - c) os principais critérios de avaliação dos itens do ativo.
 - d) a conversão do lucro líquido em disponibilidades.
 - e) a forma como a empresa distribuiu a riqueza gerada entre os empregados, governo, sócios, financiadores etc.

2. Na elaboração da DVA, não é considerado item componente para a determinação do valor adicionado a distribuir:

- a) CMV;
- b) Aluguéis Ativos;
- c) Salários;
- d) Receita de Vendas;
- e) Serviços de Terceiros.

3. A Cia. Selênio, ao elaborar a DVA em 31/12/X1, apurou, entre outros valores, os seguintes:

■ Salários	R\$ 13.500,00
■ Juros	R\$ 4.100,00
■ Comissões Passivas	R\$ 3.700,00
■ Honorários da diretoria	R\$ 6.400,00
■ FGTS	R\$ 900,00
■ Comissões Ativas	R\$ 1.100,00

Assim, na referida demonstração, com base exclusivamente nas informações acima, o valor adicionado distribuído aos empregados foi de:

- a) R\$ 24.500,00;
 - b) R\$ 13.500,00;
 - c) R\$ 17.200,00;
 - d) R\$ 23.600,00;
 - e) R\$ 14.400,00.
4. Considere a relação seguinte:
- Resultado positivo na equivalência patrimonial
 - Resultado positivo na venda de imobilizado

- Vendas de mercadorias
- Juros Ativos
- Aluguéis Ativos

Assim, o número de itens que na DVA são classificados como valor adicionado recebido em transferência é de:

- a) 1;
- b) 2;
- c) 3;
- d) 4;
- e) 5.

(Fiscal de Rendas – MS/ Fundação Getúlio Vargas) Com base no enunciado a seguir, responda às questões 5 a 7 (na prova original, somente a 5).

A Cia. Comercial Complexa e Extensa apurou o seguinte Balanço Patrimonial em 1º/1/2005:

ATIVO	\$	PASSIVO + PL	\$
Ativo circulante	100.000,00	Patrimônio líquido	100.000,00
Caixa	100.000,00	Capital Social	100.000,00

Durante o primeiro semestre de 2005, ocorreram as seguintes transações:

- Os sócios da Cia. Comercial Complexa e Extensa aumentaram o Capital Social da empresa em \$ 100.000,00, da seguinte forma:
 - \$ 50.000,00 integralizados, imediatamente, em dinheiro;
 - \$ 30.000,00 integralizados, imediatamente em um terreno localizado na cidade de Corumbá; e
 - \$ 20.000,00 a serem integralizados no ano de 2008.
- A Cia. Comercial Complexa e Extensa comprou 50.000 unidades da mercadoria “Dificuldade”, por \$ 1,50 a unidade (desconsidere os impostos). O pagamento ao fornecedor foi realizado à vista.
- A Cia. Comercial Complexa e Extensa vendeu 45.000 unidades da mercadoria “Dificuldade” por \$ 2,00 a unidade (desconsidere os impostos). A venda foi negociada a prazo.
- A Cia. Comercial Complexa e Extensa recebeu de seus clientes metade (1/2) das Duplicatas a Receber. O restante das duplicatas vencerá, ainda, em 2005 (no segundo semestre).
- No início de abril, a Cia. Comercial Complexa e Extensa obteve um empréstimo bancário no valor de \$ 70.000,00. O principal deverá ser pago em 2009, mas os juros mensais de \$ 400,00 devem ser pagos ao final de cada mês. A Cia. Comercial Complexa e Extensa honrou o pagamento dos juros nos prazos acordados (inclusive no mês de abril).
- No início de maio, a Cia. Comercial Complexa e Extensa comprou um caminhão, à vista, por \$ 60.000,00. Espera-se que esse veículo tenha uma vida útil de 5 anos, ao final do qual se reduzirá a sucata, e o método de depreciação adotado é o linear – cotas constantes. A Cia. Comercial Complexa e Extensa reconheceu a depreciação mensalmente (inclusive no mês de maio).
- A Cia. Comercial Complexa e Extensa incorreu e pagou despesas administrativas de \$ 10.000,00 e despesas comerciais de \$ 5.000,00. Dessas despesas, \$ 8.000,00 eram referentes a pessoal e encargos; e o restante, referente a serviços contratados de terceiros.

Desconsidere a incidência de qualquer tributo, bem como qualquer outra variável não apresentada neste enunciado.

Sabe-se que 25% do lucro do semestre foram provisionados como dividendos, mas ainda não foram pagos.

5. De acordo com o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1/2006, determine o Valor Adicionado Total a Distribuir da Cia. Comercial Complexa e Extensa, apresentado na Demonstração do Valor Adicionado apurada em 30/6/2005.
- a) \$ 4.300,00.
 - b) \$ 13.500,00.
 - c) \$ 14.700,00.
 - d) \$ 20.500,00.
 - e) \$ 21.500,00.
6. Na DVA de 30/6/2005, o percentual do valor adicionado que foi distribuído aos sócios foi, aproximadamente, de:
- a) 25%;
 - b) 7,96%;
 - c) 32%;
 - d) 20%;
 - e) 10%.
7. Na DVA de 30/6/2005, o percentual do valor adicionado que foi distribuído aos empregados foi, aproximadamente, de:
- a) 35%;
 - b) 30%;
 - c) 45%;
 - d) 59%;
 - e) 10%.

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

1. CONCEITO

São as ações de sociedades anônimas ou quotas de sociedades limitadas que uma empresa denominada investidora adquire de uma outra empresa denominada investida.

2. CLASSIFICAÇÃO

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS TEMPORÁRIAS: Quando adquiridas com a intenção de venda (aplicações disponíveis para venda), pois normalmente têm caráter especulativo. São classificadas no Ativo Circulante ou no Ativo Realizável a Longo Prazo, dependendo do prazo que se pretende especular.

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS PERMANENTES: Quando adquiridas com a intenção de permanência, ou seja, sem a intenção de venda, representando, assim, uma extensão da atividade econômica da investidora. São classificadas no Ativo Não Circulante Investimentos. Podem ser:

- Participações em Coligadas
- Participações em Controladas
- Participações em Não Coligadas e Não Controladas.

Obs.: No caso de aquisição de quotas de outras sociedades, NÃO há por que se pensar em participações temporárias, pois não se negociam quotas no mercado de valores mobiliários e sim ações e outros títulos emitidos por companhias. Desta forma, se determinada sociedade adquire quotas de uma sociedade limitada, automaticamente, há **PRESUNÇÃO DE PERMANÊNCIA**, ou seja, quotas de outras sociedades são sempre participações societárias permanentes e deverão ser classificadas no ativo não circulante investimentos, entendimento este apoiado pela legislação do IR.

3. FORMAS DE AVALIAÇÃO

3.1. Participações Societárias Temporárias

São avaliadas pelo VALOR JUSTO. (Lei nº 6.404, art. 183, I.)

Obs.: De acordo com o art. 183, § 1º, d, da Lei nº 6.404/76, considera-se VALOR JUSTO dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes. Na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro, o valor justo poderá ser: 1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; 2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou 3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

Exemplo: A Cia. Alfa adquiriu na Bolsa de Valores em 7 de outubro de 20X8 com a intenção de venda para 20X9 (especulação) 5.000 ações da Cia. Beta por R\$ 2,00 cada ação. Em 31/12/20X8, a cotação dessas ações na Bolsa de Valores foi de R\$ 2,60. Assim, teremos na investidora as seguintes contabilizações:

Aquisição das ações (7/10/20X8):

D – Valores Mobiliários.....	10.000,00
C – Caixa/Bancos.....	10.000,00

Avaliação ao valor justo (31/12/20X8):

D – Valores Mobiliários.....	3.000,00
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial.....	3.000,00

Supondo que em vez das ações terem sido cotadas a R\$ 2,60 fossem cotadas a R\$ 1,50, teríamos a seguinte contabilização na data do balanço:

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial	2.500,00
C – Valores Mobiliários	2.500,00

3.2. Participações Societárias em Não Coligadas e Não Controladas

São avaliadas pelo CUSTO DE AQUISIÇÃO deduzido da **provisão p/ perdas prováveis na realização do seu valor**, somente quando essa perda for considerada permanente, ou seja, de difícil recuperação. (Lei nº 6.404, art. 183, III.)

Exemplo: Em 13 de abril de 20X1, a Cia. Rio adquiriu sem a intenção de venda 3% das ações ordinárias da Indústria Pérola S/A por R\$ 90.000,00, não havendo nenhuma influência significativa da investidora na investida. Em 31/12/20X1, o valor de mercado dessas ações foi estimado em R\$ 72.000,00, tendo em vista que em setembro do mesmo ano um incêndio destruiu parte de uma fábrica da Indústria Pérola S/A, sendo tal perda considerada permanente. Assim, teremos na investidora as seguintes contabilizações:

Aquisição das ações (13/04/20X1):

D – Investimentos – Indústria Pérola	90.000,00
C – Caixa/Bancos.....	90.000,00

Constituição da provisão para perdas prováveis (31/12/20X1):

D – Outras Despesas (despesa não operacional).....	18.000,00
C – Provisão para Perdas Prováveis	18.000,00

3.3. Participações Societárias em Coligadas e Controladas

São SEMPRE avaliadas pelo MEP (Método da Equivalência Patrimonial) (Lei nº 6.404/76, art. 248).

Exemplo: Em 1ª de janeiro de 20X1, a Cia. Pedra adquiriu por R\$ 40.000,00, sem a intenção de venda, 20% das ações ordinárias da Cia. Cristal, tornando-se sua coligada. O capital da investida é formado apenas por ações ordinárias e, na data da aquisição, seu patrimônio líquido era de R\$ 150.000,00. Em 31/12/20X1 a investida apurou um lucro líquido de R\$ 60.000,00, distribuindo R\$ 9.000,00 a título de dividendos, os quais serão recebidos em 60 dias. Assim, teremos na investidora as seguintes contabilizações:

Aquisição das ações (01/01/20X1):

D – Ações de Coligadas (20% 150.000,00).....	30.000,00
D – Ágio em Coligadas (40.000,00 – 30.000,00).....	10.000,00
C – Caixa/Bancos.....	40.000,00

Avaliação das ações por equivalência patrimonial (31/12/20X1):

D – Ações de Coligadas.....	12.000,00
C – Receita de Equivalência Patrimonial (20% 60.000,00)	12.000,00

Contabilização dos dividendos (31/12/20X1):

D – Dividendos a Receber (20% 9.000,00).....	1.800,00
C – Ações de Coligadas	1.800,00

4. SOCIEDADES COLIGADAS

De acordo com o § 1º do art. 243 da Lei nº 6.404/76, são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. Segundo o § 4º do mesmo artigo, considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. No entanto, de acordo com o § 5º, é presumida influência significativa quando a investidora for titular de vinte por cento ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

5. SOCIEDADES CONTROLADAS

De acordo com o § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404/76, considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Doutrinariamente, entendemos que para que isso ocorra é necessário que a investidora tenha direta ou indiretamente mais de 50% do capital votante da investida, ou seja, mais de 50% das ações ordinárias.

6. RELEVÂNCIA DOS INVESTIMENTOS EM COLIGADAS E CONTROLADAS

Apesar das alterações impostas à Lei nº 6.404/76 pela Lei nº 11.941/09 não excluírem o critério da determinação da relevância dos investimentos em coligadas e controladas, conforme indicado no parágrafo único do art. 247 daquela lei, ESSE CRITÉRIO DEIXOU DE SER ÚTIL, pois, independentemente de serem relevantes ou não, os investimentos em coligadas e controladas serão SEMPRE avaliados pelo MEP (Método da Equivalência Patrimonial), a partir da Lei nº 11.941/09. Antes dessa lei, havia necessidade da comprovação da relevância para a aplicação do MEP

7. AVALIAÇÃO PELO MEP

O valor do investimento avaliado pelo MEP se dará mediante o seguinte cálculo:

1º Aplicando-se a percentagem de participação no capital da investida sobre o patrimônio líquido da investida.

2º Subtraindo-se do resultado referido no item anterior, os lucros não realizados entre negócios com a investidora, ou com outras coligadas ou controladas da investidora, quando:

- o lucro estiver incluído no resultado de uma coligada e controlada e correspondido por inclusão no custo de aquisição de ativos de qualquer natureza no balanço patrimonial da investidora; ou
- o lucro estiver incluído no resultado de uma coligada e controlada e correspondido por inclusão no custo de aquisição de ativos de qualquer natureza no balanço patrimonial de outras coligadas e controladas.

Observações:

1) Originalmente, pela Lei nº 6.404/1976, primeiro eliminavam-se os lucros não realizados, depois é que era aplicado o percentual de participação da investidora sobre o valor do PL da investida líquido dos lucros não realizados. Atualmente, pela Instrução CVM 247/1996, primeiro é aplicado o percentual de participação e depois é que são subtraídos os lucros não realizados.

Exemplo:

PL da controlada	R\$ 60.000
% de participação	90%
Lucros não realizados	R\$ 10.000
Valor contábil do investimento	R\$ 41.000

Cálculo da equivalência patrimonial:

ANTERIOR (Lei nº 6.404/76)	ATUAL (CVM 247/96)
PL..... 60.000	PL..... 60.000
(-) Lucros não realizados..... (10.000)	% de participação..... 90%
(=) PL ajustado..... 50.000 54.000
% de participação..... 90%	(-) Lucros não realizados..... (10.000)
Valor atual do investimento..... 45.000	Valor atual do investimento..... 44.000
(-) Valor contábil do invest. (41.000)	(-) Valor contábil do invest. (41.000)
(=) Resultado na equiv. pat..... 4.000	(=) Resultado na equiv. pat..... 3.000

2) Os prejuízos decorrentes de transações com a investidora, coligadas e controladas não devem ser eliminados no cálculo da equivalência patrimonial.

3) Os lucros e prejuízos, assim como as receitas e as despesas decorrentes de negócios que tenham gerado, simultânea e integralmente, efeitos opostos nas contas de resultado das coligadas e controladas, não serão excluídos para fins de cálculo do valor do investimento.

4) Para a aplicação do MEP, o patrimônio líquido da coligada e controlada deverá ser determinado com base nas demonstrações contábeis levantadas na mesma data das demonstrações da investidora, ou, na impossibilidade de ser na mesma data, será admitida a utilização das demonstrações das investidas em um período máximo de defasagem de até 60 dias antes da data das demonstrações contábeis da investidora.

5) Para a determinação do valor da equivalência patrimonial, a investidora deverá:

- eliminar os efeitos decorrentes da diversidade de critérios contábeis, em especial, referindo-se a investimentos no exterior;
- excluir o montante correspondente às participações recíprocas;
- reconhecer os efeitos decorrentes de eventos relevantes ocorridos no período intermediário, no caso de demonstrações contábeis levantadas em datas diversas; e
- reconhecer os efeitos decorrentes de classes de ações com direito preferencial de dividendo fixo, dividendo cumulativo e com diferenciação na participação de lucros.

6) Aos investimentos no exterior, a investidora no Brasil aplicará os mesmos procedimentos de avaliação pelo MEP que aplica nas investidas no Brasil.

8. MOMENTOS DE AVALIAÇÃO PELO MEP

■ QUALQUER DATA → Por ocasião da aquisição ou subscrição do investimento, a fim de determinar a existência do ágio ou deságio em tal aquisição ou subscrição, caso o custo de aquisição não coincida com o valor do investimento avaliado pelo MEP.

■ DATA DO BALANÇO PATRIMONIAL → Por ocasião do encerramento do exercício social, antes da apuração do resultado do exercício, a fim de determinar o resultado na equivalência patrimonial.

Nota: Aquisição de ações NÃO é o mesmo que subscrição de ações. Essa diferença será explicada na observação 2 do item 11.

9. CONTABILIZAÇÃO DOS DIVIDENDOS

9.1. Investimentos em Não Coligadas e Não Controladas

Temos dois casos:

1º CASO (é a exceção à regra) – Os dividendos recebidos até 6 meses após a aquisição do investimento serão considerados como redução do valor do mesmo. Esse tratamento contábil é determinado pela Legislação do IR, tendo em vista que o Fisco presume que o vendedor do investimento já previa a existência desses dividendos. Dessa forma, em função disso, embutiu tais dividendos no valor de venda do investimento.

D – Dividendos a Receber

C – Investimentos

2º CASO (é a regra geral) – Os dividendos recebidos após 6 meses da data de aquisição irão gerar uma receita operacional (Receita de Dividendos).

D – Dividendos a Receber

C – Receita de Dividendos

9.2. Investimentos Avaliados pelo MEP

Os dividendos de investimentos avaliados pelo MEP serão SEMPRE contabilizados como redução do valor do investimento.

Exemplo: A controladora, Cia. U, possui 60% das ações da controlada, Cia V. No exercício social de 20x1 a investida apurou um lucro de R\$ 80.000, distribuindo 25% desse valor a título de dividendos. Logo, os seguintes lançamentos serão feitos na investida e na investidora:

Investida (Cia. V)		Investidora (Cia. U)	
D – Apuração do Resultado	80.000	D – Investimentos	48.000
C – Lucros Acumulados	80.000	C – Receita de Equiv. Pat.	48.000
D – Lucros Acumulados	20.000	D – Dividendos a Receber	12.000
C – Dividendos a Pagar	20.000	C – Investimentos	12.000

10. RECEBIMENTO DE BONIFICAÇÕES

O recebimento, pela investidora, de ações em bonificação, em função da investida incorporar lucros e/ou reservas ao seu capital social, no caso de investimentos avaliados pelo MEP, não gera nenhuma contabilização naquela, tendo em vista que o valor do patrimônio líquido desta permanecerá o mesmo. Porém, caso o investimento seja avaliado pelo Custo de Aquisição, a contabilização dessas bonificações será registrada tomando-se como custo o valor dos lucros ou reservas capitalizados que corresponder ao sócio ou acionista.

Assim, por exemplo, se a investidora X possuísse 8% do capital da investida Y, que não é coligada e nem controlada, e esta aumentasse o seu capital social com reservas de capital no valor de R\$ 25.000,00, aquela, em função do recebimento das ações em bonificação, faria a seguinte contabilização:

D – Investimentos – Cia. Y	2.000,00
C – Receita de Participação Societária	2.000,00

11. ÁGIO

Valor pago a **maior** em relação ao valor da equivalência patrimonial na aquisição ou na subscrição do investimento em coligada ou controlada. Na data da aquisição ou subscrição, deverá ser contabilizado com a indicação do fundamento econômico que o determinou. É, regra geral, classificado como Ativo Investimentos no Balanço Patrimonial.

Obs.: Com base na Resolução do CFC nº 1.139/2008 e no item 51 da Resolução do CFC nº 1.157/2009, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura é classificado no subgrupo Ativo Intangível, dentro do grupo do Ativo Não Circulante.

JUSTIFICATIVAS DO ÁGIO	CRITÉRIOS DE AMORTIZAÇÃO
Ativos da investida com valor contábil inferior ao valor de mercado.	Amortização proporcional à realização dos referidos ativos por depreciação, amortização ou exaustão, ou integral em função da baixa por perecimento ou alienação desses ativos ou do investimento em coligada ou controlada.
Expectativa de resultado positivo (lucro) na coligada ou controlada.	Amortização no prazo e na extensão das projeções que o determinaram (máximo 10 anos) ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

Não justificado pelos fundamentos econômicos anteriores.	Reconhecimento imediato como perda, no resultado do exercício, esclarecendo-se em nota explicativa as razões da sua existência.
--	---

Observações:

1) Conforme visto acima, pelas normas da CVM, existem dois tipos de ágios com fundamento econômico justificado: ágio decorrente da diferença entre o valor de mercado dos bens da investida e respectivo valor contábil; e ágio em função de expectativa de lucro futuro. No entanto, o ágio justificado por fundo de comércio (*goodwill*) é justificativa indiretamente relacionada ao segundo caso, ou seja, à expectativa de lucro futuro. Em outras palavras, se a investida possui fundo de comércio não contabilizado, porém, com valor relevante, justificaria o fato de alegar que teria lucro no futuro em função disso.

2) **Aquisição de ações NÃO é o mesmo que subscrição de ações.** A aquisição de ações é uma transação direta entre vendedor e comprador, ou seja, quando alguém, pessoa física ou jurídica, adquire ações, significa que essas ações já existiam antes e o adquirente as comprou de um acionista da sociedade ou na bolsa de valores (mercado secundário). Desta forma, neste caso, não haverá nenhuma alteração do capital social da sociedade emissora dessas ações. Já, na subscrição de ações (ou subscrição de capital), estas não existiam antes e o adquirente as comprou diretamente da sociedade emissora, através da intermediação de uma instituição financeira (mercado primário), aumentando assim o capital social dessa sociedade emissora. Conforme já comentado na definição acima, poderá haver ágio tanto na aquisição quanto na subscrição de ações.

Exemplo 1 (ágio na aquisição de ações e sua amortização): Em 01/04/20X0, a Cia. A adquiriu da antiga controladora da Cia. B 70% das ações do capital social desta por R\$ 190.000, tornando-se sua nova controladora. O patrimônio líquido da investida teve a seguinte evolução nos exercícios sociais de 20X0 e 20X1:

	R\$
■ Valor em 01/04/20X0	200.000
■ Lucro apurado (01/04/20X0 a 31/12/20X0)	40.000
■ Dividendos declarados em 31/12/20X0	(12.000)
■ Saldo em 31/12/20X0	228.000
■ Prejuízo apurado em 20X1	(10.000)
■ Saldo em 31/12/20X1	218.000

Em 01/04/20X0, os valores contábeis e os respectivos valores de mercado dos ativos da investida com divergência de valor em relação ao mercado eram os seguintes:

Ativo	Valor Contábil	Valor de Mercado	Diferença
Mercadorias	R\$ 130.000	R\$ 140.000	R\$ 10.000
Edificações	R\$ 320.000	R\$ 370.000	R\$ 50.000

INFORMAÇÕES ADICIONAIS:

- 90% dos estoques de mercadorias existentes em 01/04/20X0 foram vendidos em 20X0 e 10% em 20X1.
- A taxa de depreciação anual das edificações é de 4%, sendo a depreciação escriturada ao fim de cada mês.
- O valor pago em excesso na aquisição das ações não foi justificado economicamente.

CÁLCULO DO VALOR DO ÁGIO:

Custo de aquisição do investimento.....	R\$ 190.000
(-) 1ª equivalência patrimonial [70% R\$ 200.000].....	(R\$ 140.000)
(=) Ágio a Amortizar	R\$ 50.000
(-) Ágio justificado pelas Mercadorias [70% R\$ 10.000]	(R\$ 7.000)
(-) Ágio justificado pelos Imóveis [70 % R\$ 50.000].....	(R\$ 35.000)
(=) Ágio não Justificado	R\$ 8.000

LANÇAMENTOS NA INVESTIDORA EM 20X0:**1ª Equivalência Patrimonial (na aquisição do investimento em 01/04/20X0):**

D – Ações de Controladas	140.000
D – Ágio a Amortizar	
Mercadorias	7.000
Edificações	35.000
Não justificado	<u>8.000</u> 50.000
C – Caixa/Bancos.....	190.000

2ª Equivalência Patrimonial (encerramento do exercício social em 31/12/20X0):

D – Ações de Controladas	28.000
C – Receita de Equivalência Patrimonial (70% 40.000)	28.000

Contabilização dos dividendos (31/12/20X0):

D – Dividendos a Receber (70% 12.000)	8.400
C – Ações de Controladas	8.400

Amortização do Ágio (31/12/20X0):

D – Despesa de ágio	16.050
C – Ágio a Amortizar	
Mercadorias (90% 7.000)	6.300
Edificações (3% 35.000)	1.050
Não justificado (amortização integral)	<u>8.000</u> 15.350

Nota: Se a taxa anual de depreciação das edificações é de 4%, então a taxa de depreciação de abril a dezembro de 20X0 é de $4\% \div 12 \times 9 = 3\%$.

SALDOS NO BALANÇO DA INVESTIDORA EM 31.12.20X0 (Ativo Não Circulante Investimentos):

Ações de Controladas (140.000 + 28.000 – 8.400)	159.600
<u>Ágio a Amortizar</u>	<u>34.650</u>
Valor contábil do investimento	194.250

LANÇAMENTOS NA INVESTIDORA EM 20X1:**Aplicação do MEP (31/12/20X1):**

D – Despesa de Equivalência Patrimonial (70% 10.000)	7.000
C – Ações de Controladas	7.000

Amortização do Ágio (31/12/20X1):

D – Despesa de ágio	2.450
C – Ágio a Amortizar	
Mercadorias (10% 7.000)	700
Edificações (4% 35.000)	<u>1.400</u> 2.100

SALDOS NO BALANÇO DA INVESTIDORA EM 31/12/20X1

Ações de Controladas (159.600 – 7.000)	152.600
<u>Ágio a Amortizar</u>	<u>32.550</u>
Valor contábil do investimento	185.150

Exemplo 2 (ágio na aquisição de ações de investimento em passivo a descoberto): Em 17 de maio de 20X1, a Cia. Toda Cor adquiriu à vista de um acionista da Cia. Azul 20% do capital social desta (7.000 ações), pagando R\$ 6,00 por ação, tornando-se, assim, sua coligada. Na data da aquisição, o Patrimônio Líquido da investida, a qual possuía um capital social composto por 35.000 ações ordinárias de valor nominal R\$ 5,00 cada, apresentava a seguinte posição, imediatamente antes da referida aquisição:

Capital Social (35.000 ações ordinárias)	R\$ 175.000,00
Reservas de Capital.....	R\$ 55.000,00
Prejuízos Acumulados (31/12/20X0)	(R\$ 340.000,00)
<u>Lucro líquido (01/01/20X1 a 17/05/20X1)</u>	<u>R\$ 50.000,00</u>
Passivo a Descoberto	(R\$ 60.000,00)

Os prejuízos acumulados anteriores (R\$ 340.000,00) surgiram em função de um fato extraordinário ocorrido no ano 20X0 não ligado às operações normais da investida, fato este decorrente da inundação de uma filial localizada em Santa Catarina, a qual foi desativada. No entanto, a empresa constituirá, ainda em 20X1, uma nova filial em São Paulo, a qual gera uma grande expectativa de lucro, que reverterá a situação patrimonial da empresa, o que justificaria a investidora, Cia. Toda Cor, ter realizado tal aquisição.

Assim, serão apurados os seguintes valores na investidora:

Investimento anterior (a investidora não era acionista antes).....	ZERO
(+) Custo de aquisição das ações (7.000 ações x R\$ 6,00/ação)	R\$ 42.000
<u>(-) Investimento atual [20% (- R\$ 60.000)]</u>	<u>R\$ 12.000</u>
(=) Ágio na aquisição das ações	R\$ 54.000

Nota: Na penúltima linha acima, quando fizemos “(-) Investimento atual”, a conta foi a seguinte: - [20% (- R\$ 60.000)] = - (- R\$ 12.000) = + R\$ 12.000, razão pela qual ficaram “R\$ 12.000” positivos. Em outras palavras, quando se tratar de aquisição de ações de investimento em passivo a descoberto, o procedimento correto para determinarmos o ágio na aquisição dessas ações é somarmos o valor pago na aquisição do investimento (R\$ 42.000) com o valor obtido na equivalência patrimonial sobre o passivo a descoberto (20% R\$ 60.000).

Desta forma, teríamos a seguinte contabilização na investidora:

D – Ágio a Amortizar	54.000
C – Ações de Controladas (20% 60.000)	12.000
C – Caixa	42.000

No balanço patrimonial, seria apresentado da seguinte forma:

ATIVO NÃO CIRCULANTE

INVESTIMENTOS

Ações de Coligadas	(12.000)
Ágio a Amortizar	54.000

Em princípio, esta forma de apresentação parece estranha, pois a conta “Ações de Coligadas”, que é uma conta do ativo, em regra, tem saldo devedor, como qualquer outra conta do ativo, e, neste caso, estaria apresentando saldo credor!

No entanto, tal forma de apresentação evitará que no futuro a amortização do ágio, em função da expectativa de lucro, se confunda com o resultado na equivalência patrimonial ou quaisquer outras alterações no patrimônio líquido da investida que vierem a afetar o saldo da conta Ações de Coligadas. Se, em vez disso, o valor do investimento fosse contabilizado como sendo ZERO e o ágio fosse contabilizado no valor de R\$ 42.000,00, quando no futuro a investida apurasse lucro líquido, a receita de equivalência patrimonial seria confundida com a amortização do ágio.

Exemplo 3 (ágio na subscrição de ações de investimento em passivo a descoberto): Considerando ainda o exemplo anterior da Cia. Toda Cor, suponhamos que em 10/07/20X1 essa investidora subscrivesse 5.000 novas ações ordinárias na Cia. Azul, sendo o valor nominal de cada ação igual a R\$ 5,00 e o valor pago por ação igual a R\$ 6,00. Imediatamente antes dessa subscrição, o PL da investida era o seguinte

Capital Social	R\$ 175.000,00
Reservas de Capital	R\$ 55.000,00
Prejuízos Acumulados (31/12/20X0)	(R\$ 340.000,00)
<u>Lucro líquido (01/01/20X1 a 10/07/20X1)</u>	<u>R\$ 78.000,00</u>
Passivo a Descoberto	(R\$ 32.000,00)

Assim, serão apurados os seguintes valores na contabilidade da investidora:

$$\text{Novo \% de participação} = \frac{20\% \text{ 35.000 ações} + 5.000 \text{ ações}}{35.000 \text{ ações} + 5.000 \text{ ações}} = 30\%$$

Investimento anterior [20% (- R\$ 60.000)]	(R\$ 12.000)
(+) Custo de subscrição das ações (5.000 x R\$ 6,00)	R\$ 30.000
<u>(-) Investimento atual [30% (- R\$ 60.000 + R\$ 30.000)]</u>	<u>R\$ 9.000</u>
(=) Ágio na subscrição das ações	R\$ 27.00000

Nota: Na penúltima linha acima, quando fizemos “(-) Investimento atual”, a conta foi a seguinte: $- [30\% (- R\$ 60.000 + R\$ 30.000)] = - (- R\$ 9.000) = + R\$ 9.000$. Razão pela qual ficaram “R\$ 9.000” positivos.

Assim, na investidora, Cia. Toda Cor, teremos a seguinte contabilização:

D – Ágio a Amortizar	27.000
D – Ações de Coligadas	3.000
C – Caixa	30.000

Do exemplo 2, tínhamos a seguinte posição no balanço da investidora, antes da referida subscrição:

ATIVO NÃO CIRCULANTE

INVESTIMENTOS

Ações de Coligadas (saldo credor).....	(12.000)
Ágio a Amortizar	54.000

Após a referida subscrição, a nova posição no balanço da investidora será a seguinte:

ATIVO NÃO CIRCULANTE

INVESTIMENTOS

Ações de Coligadas $(12.000 - 3.000)$	(9.000)
Ágio a Amortizar $(54.000 + 7.000)$	81.000

Exemplo 4 (ágio na subscrição de ações de subsidiária integral): A investidora Cia. P possui 100% do capital da investida Cia. Q, cujo capital é formado por 10.000 ações ordinárias de valor nominal R\$ 4 cada. Em 31/12/20X1, os balanços da investida e da investidora eram os seguintes:

Investida (Cia. Q):

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 30.000	Contas a Pagar..... 12.000
Terreno..... 38.000	Capital Social (10.000 ações)..... 40.000
	Reservas de Lucros..... 16.000
Total..... 68.000	Total..... 68.000

Investidora (Cia. P):

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....37.000	Contas a Pagar.....41.000
Investimentos – Cia. P.....56.000	Capital Social.....52.000
Total.....93.000	Total.....93.000

Em 01/01/20X2, a Cia. P subscreve na Cia. Q 2.500 novas ações de valor nominal R\$ 4,00 cada, pagando R\$ 5,80 por ação. Assim:

Balanco após a subscrição das ações (01/01/20X2):

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....44.500	Contas a Pagar..... 12.000
Terreno.....38.000	Capital Social (12.500 ações)..... 50.000
	Reservas de Capital (AEA)..... 4.500
	Reservas de Lucros..... 16.000
Total.....82.500	Total..... 82.500

* AEA (Ágio na Emissão de Ações "na investida") = $1,80 \times 2.500 = 4.500$

Valores apurados na contabilidade da Cia. P:

Investimento anterior (100% R\$ 56.000).....	R\$ 56.000
(+) Custo de subscrição das ações (2.500 x R\$ 5,80).....	R\$ 14.500
(-) Investimento atual (100% R\$ 70.500).....	(R\$ 70.500)
(=) Ágio na subscrição das ações	ZERO

CONCLUSÃO: O ágio na emissão de ações de subsidiária integral só existe na escrituração da investida (R\$ 5,80 – R\$ 4,00 = R\$ 1,80 por ação). Na escrituração da investidora integral **NÃO EXISTE** a figura do ágio, tendo em vista que 100% do valor do PL da investida antes da subscrição das ações mais o valor integralizado, matematicamente, sempre será igual a 100% do novo PL da investida após essa subscrição, dando sempre diferença igual a zero. Cabe ressaltar que **não se há de confundir** o ágio cobrado pela investida quando emitiu as ações com o ágio apurado pela investidora quando o investimento é avaliado por equivalência patrimonial.

O mesmo **NÃO** aconteceria se, em vez de subscrição de ações, fosse aquisição de 100% de ações, ou seja, se determinada investidora adquirisse de outra investidora 100% das ações de sua subsidiária integral. Assim, suponhamos, no mesmo exemplo, que a investidora, Cia. P, em vez de subscrever 2.500 novas ações da Cia. Q, vendesse todas as suas 10.000 ações dessa investida para uma terceira investidora, Cia. S, por R\$ 58.000,00. Logo, na contabilidade da nova investidora (Cia. S), teríamos os seguintes valores:

Investimento anterior na Cia. Q (não havia, pois era 100% da Cia. P)	ZERO
(+) Custo de aquisição das ações (10.000 x R\$ 5,80)	R\$ 58.000
(-) Investimento atual (= 100% R\$ 56.000)	(R\$ 56.000)
(=) Ágio na aquisição das ações	R\$ 2.000

Nota: Cabe lembrar que o patrimônio da investida Cia. Q não sofreu nenhuma alteração, pois as ações foram vendidas pela antiga investidora e não pela investida.

Exemplo 5 (ágio na subscrição de ações de subsidiária parcial): As investidoras Cia. A e Cia. B possuem, respectivamente, 30% e 70% do capital social da investida Cia. K, o qual é formado exclusivamente por 10.000 ações ordinárias de valor nominal R\$ 4,00 cada. Em 09/03/20X1, os balanços patrimoniais das referidas empresas, antes da emissão das novas ações da Cia. K, eram os seguintes:

Investida (Cia. K):

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....35.000	Contas a Pagar.....12.000
Terreno.....37.000	Capital Social (10.000 ações).....40.000
	Reservas de Lucros (31/12/20X0)12.000
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1) ...8.000
Total.....72.000	Total.....72.000

Investidora (Cia. A):

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....47.000	Contas a Pagar.....13.000
Investimentos – Cia. K.....18.000	Capital Social42.000
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1) ..10.000
Total.....65.000	Total.....65.000

Investidora (Cia. B):

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....33.000	Contas a Pagar.....31.000
Investimentos – Cia. K.....42.000	Capital Social37.000
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1)7.000
Total.....75.000	Total.....75.000

Observação: Os saldos da conta "Investimentos – Cia. K" nos balanços de 31/12/20X0 das investidoras Cia. A e Cia. B eram, respectivamente, 30% de R\$ 52.000,00 = R\$ 15.600,00 e 70% de R\$ 52.000,00 = R\$ 36.400,00. Na data da subscrição das 2.500 novas ações, em 09/03/20X1, os saldos da referida conta tiveram que ser atualizados pelo resultado da equivalência patrimonial apurado pelas duas sociedades nos respectivos valores de 30% de R\$ 8.000,00 = R\$ 2.400,00 e 70% de R\$ 8.000,00 = R\$ 5.600,00, fazendo com que os saldos finais da conta "Investimentos – Cia. K" nas duas investidoras passassem a ser, respectivamente, de R\$ 15.600,00 + R\$ 2.400,00 = R\$ 18.000,00 e R\$ 36.400,00 + R\$ 5.600,00 = R\$ 42.000,00. Em outras palavras, sempre que houver no decorrer do exercício social um processo de subscrição de ações acarretando alteração das percentagens de participação de investidoras que avaliam seus investimentos por equivalência patrimonial, é recomendável que se atualize o saldo da conta "Investimentos" na data da referida subscrição, aplicando as percentagens de participação antes da subscrição sobre os resultados do início do exercício social até a data da subscrição. Procedendo desta forma, ao fim do exercício social de 20X1, a conta "Investimentos" será atualizada nas investidoras pelo complemento da Receita de Equivalência Patrimonial de 20X1, com base no lucro da investida, referente a 10/03/20X1 a 31/12/20X1.

Na referida data, a Cia. A subscreve na Cia. K 2.500 novas ações de valor nominal R\$ 4,00 cada, pagando R\$ 6,50 por ação. O ágio na subscrição das ações foi justificado em função do valor do terreno no mercado ser de R\$ 42.000. Assim:

Balanço da Cia. K (investida) logo após a subscrição:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....51.250	Contas a Pagar.....12.000
Terreno.....37.000	Capital Social (12.500 ações).....50.000
	Reservas de Capital (AEA).....6.250
	Res. de Lucros (31/12/20X0)12.000
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1)8.000
Total.....88.250	Total.....88.250

*AEA – Ágio na Emissão de Ações

Valores apurados na Cia. A:

$$\text{Novo percentual na Cia. K} = \frac{3.000 \text{ ações} + 2.500 \text{ ações}}{10.000 \text{ ações} + 2.500 \text{ ações}} = 44\%$$

Investimento anterior (30% R\$ 60.000).....	R\$ 18.000
(+) Custo de subscrição das ações (2.500 x R\$ 6,50).....	R\$ 16.250
(=)	R\$ 34.250
(-) Investimento atual (44% R\$ 76.250).....	(R\$ 33.550)
(=) Ágio na subscrição das ações	R\$ 700

Contabilização na Cia. A:

D – Investimentos – Cia. K	15.550
D – Ágio a Amortizar	700
C – Caixa	16.250

Observação 1: O cálculo do valor pelo qual a investida deve emitir as ações para justificar o ágio apurado pela investidora em função do valor de mercado do terreno foi feito da seguinte forma: Somamos o valor do PL da investida antes da subscrição (R\$ 60.000,00) com a diferença entre o valor de mercado do terreno (R\$ 42.000,00) e o valor contábil do terreno (R\$ 37.000,00). Após isso, dividimos esse resultado pelo total de ações antes da subscrição (10.000 ações). Assim, teremos que o valor pelo qual a investida deve emitir as ações será de $(R\$ 60.000,00 + R\$ 5.000,00) \div 10.000 \text{ ações} = R\$ 6,50 \text{ por ação}$.

Observação 2: Não se há de confundir o ágio cobrado pela investida Cia. K na emissão de cada ação ($R\$ 6,50 - R\$ 4,00 = R\$ 2,50$), ágio este contabilizado como reserva de capital no balanço da investida, com o ágio pago pela investidora Cia. A, a qual avalia seu investimento por equivalência patrimonial ($R\$ 700 \div 2.500 \text{ ações} = R\$ 0,28 \text{ por ação}$), ágio este contabilizado como conta do ativo não circulante investimentos no balanço da investidora. Assim, cabe ressaltar que, ao afirmarmos que o ágio na subscrição das ações é justificado pelo valor de mercado do terreno, **NÃO ESTAMOS NOS REFERINDO AO ÁGIO COBRADO PELA INVESTIDA (R\$ 6.250,00) E SIM AO ÁGIO CONTABILIZADO PELA INVESTIDORA QUE AVALLA SEU INVESTIMENTO POR EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (R\$ 700,00)**. Há casos, por exemplo, que é possível a investida emitir ações com ágio e a investidora contabilizar deságio!!! (veremos um exemplo desse caso no item 12 – deságio).

Balanço da investidora Cia. A após a subscrição das ações:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....30.750	Contas a Pagar.....13.000
Investimentos – Cia. K.....33.550	Capital Social.....42.000
Ágio a Amortizar.....700	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1) ..10.000
Total.....65.000	Total.....65.000

Valores apurados na Cia. B:

$$\text{Novo percentual na Cia. K} = \frac{7.000 \text{ ações}}{12.500 \text{ ações}} = 56\%$$

Investimento atual (56% R\$ 76.250)	R\$ 42.700
(-) Investimento anterior (= 70% R\$ 60.000)	(R\$ 42.000)
(=) Receita não operacional (ou Ganho de capital)	R\$ 700

Contabilização na Cia. B:

D – Investimentos – Cia. K	700
C – Receita Não Operacional	700

Novo balanço da Cia. B:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....33.000	Contas a Pagar.....31.000
Investimentos – Cia. K.....42.700	Capital Social.....37.000
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1)7.700
Total.....75.700	Total.....75.700

1º COMENTÁRIO EXTRA: Caso, imediatamente após a referida subscrição, a investida (Cia. K) reavaliasse o terreno a valor de mercado em R\$ 42.000,00, seriam feitos os seguintes lançamentos contábeis:

Balanço da Cia. K (investida) logo após a reavaliação:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 51.250	Contas a Pagar..... 12.000
Terreno..... 42.000	Capital Social (12.500 ações)..... 50.000
	Reservas de Capital (AEA)..... 6.250
	Res. de Lucros (31/12/20X0) 12.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial 5.000
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1) ... 8.000
Total..... 93.250	Total..... 93.250

Assim, o saldo da conta “Investimentos – Cia. K” na Cia. A que estava R\$ 33.550,00 (44% R\$ 76.250,00) passaria a ser de R\$ 35.750,00 (44% R\$ 81.250,00), ou seja, daria uma diferença a maior de R\$ 2.200,00. Desta forma, a investidora, Cia. A, amortizaria o ágio de R\$ 700,00 e faria uma reavaliação do investimento no valor de R\$ 1.500,00, fazendo o seguinte lançamento contábil:

D – Investimentos – Cia. K	2.200
C – Ágio a Amortizar	700
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial	1.500

Observemos, neste caso, que a pura amortização do ágio não seria o suficiente para elevar o valor do investimento à sua nova equivalência patrimonial, sendo necessário complementar com uma reavaliação de R\$ 1.500,00. Isso sempre ocorrerá no caso de subscrição de ações de coligadas ou controladas em subsidiária parcial, tendo em vista que na subscrição há mudança da percentagem de participação das investidoras parciais. No caso de reavaliação de ativos em investidas quando a investidora adquiriu as ações, a amortização do ágio justificado pelo valor de mercado dos ativos dessas investidas será, na investidora, suficiente para elevar o valor do investimento à sua nova equivalência patrimonial, visto que no caso da aquisição **não há mudança da percentagem de participação do investimento**. Esse caso é mostrado no exemplo do item 13.9 desse capítulo.

Balanco da investidora Cia. A após a amortização do ágio e reavaliação do investimento:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....30.750	Contas a Pagar.....13.000
Investimentos – Cia. K.....35.750	Capital Social42.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial1.500
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1) ..10.000
Total.....66.500	Total.....66.500

2º COMENTÁRIO EXTRA: Caso a Cia. K, imediatamente antes da emissão das 2.500 novas ações a R\$ 6,50 cada, reavaliasse seu terreno a valor de mercado (R\$ 42.000,00), teríamos as seguintes contabilizações e balanços, em 09/03/20X1, antes da subscrição das 2.500 novas ações:

Investida (Cia. K):

D – Terreno	5.000
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial (42.000 – 37.000)	5.000

Novo balanço da investida:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....35.000	Contas a Pagar.....12.000
Terreno.....42.000	Capital Social (10.000 ações).....40.000
	Reservas de Lucros (31/12/20X0)12.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial5.000
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1)8.000
Total.....77.000	Total.....77.000

Investidora (Cia. A):

D – Investimentos – Cia. K	1.500
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial (30% 5.000)	1.500

Novo balanço da investidora Cia. A “antes” da subscrição das 2.500 ações:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 47.000	Contas a Pagar..... 13.000
Investimentos – Cia. K..... 19.500	Capital Social 42.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial 1.500
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1) .. 10.000
Total..... 66.500	Total..... 66.500

Investidora (Cia. B):

D – Investimentos – Cia. K	3.500
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial (70% 5.000)	3.500

Novo balanço da investidora Cia. B antes da subscrição das 2.500 ações:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 33.000	Contas a Pagar..... 31.000
Investimentos – Cia. K..... 45.500	Capital Social 37.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial 3.500
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1) ... 7.000
Total..... 78.500	Total..... 78.500

Após o aumento com a emissão de 2.500 novas ações a R\$ 6,50, a contabilização e o novo balanço da investida Cia. K seria o seguinte:

D – Caixa	16.250
C – Capital Social	10.000
C – Reservas de Capital (Ágio na Emissão de Ações)	6.250

Novo balanço da Cia. K:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 51.250	Contas a Pagar..... 12.000
Terreno..... 42.000	Capital Social (12.500 ações)..... 50.000
	Reservas de Capital (AEA)..... 6.250
	Reservas de Lucros (31/12/20X0) 12.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial 5.000
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1) .. 8.000
Total..... 93.250	Total..... 93.250

*AEA – Ágio na Emissão de Ações

Assim, teríamos o seguinte:

Cia. A	
Investimento anterior (= 30% R\$ 65.000).....	R\$ 19.500
(+) Custo de subscrição das ações (= 2.500 x R\$ 6,50).....	R\$ 16.250
(=)	R\$ 35.750
(-) Investimento atual (44% R\$ 81.250).....	(R\$ 35.750)
(=) Ágio na subscrição das ações	ZERO

Novo balanço da investidora Cia. A “após” a subscrição das 2.500 ações:	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....30.750	Contas a Pagar.....13.000
Investimentos – Cia. K.....35.750	Capital Social42.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial1.500
	Lucro (01/01/20X1 a 09/03/20X1)....10.000
Total.....66.500	Total.....66.500
Balanço este EXATAMENTE IGUAL àquele do 1º comentário extra, onde a reavaliação do terreno na investida tinha sido feita <u>após</u> a emissão das 2.500 novas ações.	

Cia. B	
Investimento atual (56% R\$ 81.250)	R\$ 45.500
(-) Investimento anterior (70% R\$ 65.000)	(R\$ 45.500)
(=) Resultado não operacional	ZERO

Observemos que, se o valor do terreno já estivesse contabilmente atualizado em relação ao seu valor de mercado, as diferenças apuradas na Cia. A e na Cia. B seriam iguais a ZERO, e, desta forma, NÃO HAVERIA ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO NAQUELA E RESULTADO NÃO OPERACIONAL NESTA. Com isso, comprovamos que o ágio na subscrição (R\$ 700,00) era justificado pela subavaliação contábil do valor do terreno em relação ao seu valor de mercado.

CONCLUSÃO FINAL: De tudo o que foi visto, podemos inferir que sempre quando houver um processo de subscrição de ações em subsidiária parcial de investimento avaliado por equivalência patrimonial, gerando ágio na investidora que subscreveu as ações, sempre haverá um resultado não operacional positivo (ou receita não operacional ou ganho de capital) nas investidoras que também avaliam o mesmo investimento por equivalência patrimonial, quando estas não participam do processo da referida subscrição.

12. DESÁGIO

Valor pago **a menor** em relação ao valor da equivalência patrimonial na aquisição ou na subscrição do investimento em coligada ou controlada. Na data da aquisição ou subscrição, deverá ser contabilizado com a indicação do fundamento econômico que o determinou. É classificado como conta retificadora de investimentos em coligadas ou controladas no Ativo Não Circulante Investimentos no Balanço Patrimonial.

JUSTIFICATIVAS DO ÁGIO	CRITÉRIOS DE AMORTIZAÇÃO
Ativos da investida com valor contábil superior ao valor de mercado.	Amortização proporcional à realização dos referidos ativos por depreciação, amortização ou exaustão, ou integral em função da baixa por perecimento ou alienação desses ativos ou do investimento em coligada ou controlada.
Expectativa de resultado negativo (prejuízo) na coligada ou controlada.	Amortização no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.
Não justificado pelos fundamentos econômicos anteriores.	Amortização somente quando da baixa do investimento em coligada ou controlada por alienação ou perecimento.

Exemplo 1 (deságio na aquisição de ações e sua amortização): Em 01/04/20X0, a investidora, Cia. M, adquiriu do controlador da Cia. N 60 % das ações do capital social dessa investida por R\$ 110.000,00. O patrimônio líquido da Subsidiária teve a seguinte evolução nos exercícios sociais de 20X0 e 20X1:

	R\$
■ Valor em 01/04/20X0	250.000
■ Lucro apurado (01/04/20X0 a 31/12/20X0)	50.000
■ Dividendos declarados em 31/12/20X0	(15.000)
■ Saldo em 31/12/20X0	285.000
■ Prejuízo apurado em 20X1	(30.000)
■ Saldo em 31/12/20X1	255.000

Em 01/04/20X0, os valores contábeis e os respectivos valores de mercado dos ativos da investida com divergência de valor em relação ao mercado eram os seguintes:

Ativo	Valor Contábil	Valor de Mercado	Diferença
Mercadorias	R\$ 90.000	R\$ 85.000	R\$ 5.000
Veículos	R\$ 120.000	R\$ 90.000	R\$ 30.000

INFORMAÇÕES ADICIONAIS:

- As mercadorias acima foram vendidas em 20x0.
- A taxa de depreciação anual dos Veículos é de 20%.
- A administração da controladora atribuiu parte do deságio no valor de R\$ 11.000,00 à expectativa de prejuízo em 20X1.
- Uma parte do deságio na aquisição das ações não foi justificada economicamente.

CÁLCULO DO VALOR DO DESÁGIO:

1ª equivalência patrimonial [60% R\$ 250.000]	R\$ 150.000
(-) Custo de aquisição do investimento	(R\$ 110.000)
(=) Deságio a Amortizar	R\$ 40.000
(-) Deságio justificado pelas Mercadorias [60% R\$ 5.000]	(R\$ 3.000)
(-) Deságio justificado pelos Veículos [60 % R\$ 30.000]	(R\$ 18.000)
<u>(-) Deságio justificado pela expectativa de prejuízo</u>	<u>(R\$ 11.000)</u>
(=) Deságio não Justificado	R\$ 8.000

LANÇAMENTOS NA INVESTIDORA EM 20X0:**1ª Equivalência Patrimonial (na aquisição do investimento em 01/04/20X0):**

D – Ações de Controladas	150.000
C – Deságio a Amortizar	
Mercadorias	3.000
Veículos	18.000
Expectativa de prejuízo	11.000
Não justificado	<u>8.000</u>
C – Caixa/Bancos	40.000
	110.000

2ª Equivalência Patrimonial (encerramento do exercício social em 31/12/20X0):

D – Ações de Controladas	30.000
C – Receita de Equivalência Patrimonial (60% 50.000)	30.000

Contabilização dos dividendos (31/12/20X0):

D – Dividendos a Receber (60% 15.000)	9.000
C – Ações de Controladas	9.000

Amortização do Deságio (31/12/20X0):

D – Deságio a Amortizar	5.700
C – Receita de Deságio	
Mercadorias (integral)	3.000
Veículos (15% 18.000)	2.700..... 5.700

Nota: Se a taxa anual de depreciação dos veículos é de 20%, então a taxa de depreciação de abril a dezembro de 20X0 é de $20\% \div 12 \times 9 = 15\%$.

SALDOS NO BALANÇO DA INVESTIDORA EM 31.12.20X0 (Ativo Não Circulante Investimentos):

Ações de Controladas (150.000 + 30.000 – 9.000)	171.000
<u>Deságio a Amortizar (40.000 – 5.700)</u>	<u>(34.300)</u>
Valor contábil do investimento	136.700

LANÇAMENTOS NA INVESTIDORA EM 20X1:**Aplicação do MEP (31/12/20X1):**

D – Despesa de Equivalência Patrimonial (60% 30.000)	18.000
C – Ações de Controladas	18.000

Amortização do Deságio (31/12/20X1):

D – Deságio a Amortizar	14.600
C – Receita de Deságio	
Veículos (20% 18.000)	3.600
Expectativa de prejuízo	11.000..... 14.600

SALDOS NO BALANÇO DA INVESTIDORA EM 31/12/X1

Ações de Controladas (171.000 – 18.000)	153.000
<u>Deságio a Amortizar (34.300 – 14.600)</u>	<u>(19.700)</u>
Valor contábil do investimento	133.300

Exemplo 2 (deságio na subscrição de ações em subsidiária parcial): As investidoras Cia. Pará e Cia. Maranhão possuem, respectivamente, 30% e 70% do capital social da investida Cia. Nacional, o qual é formado exclusivamente por 10.000 ações ordinárias de valor nominal R\$ 4,00 cada. Em 10/02/20X1, os balanços patrimoniais das referidas empresas, antes da emissão das novas ações da Cia. K, eram os seguintes:

Investida (Cia. Nacional):

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....35.000	Contas a Pagar.....12.000
Terreno.....37.000	Capital Social (10.000 ações).....40.000
	Reservas de Lucros (31/12/20X0)12.000
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1)8.000
Total.....72.000	Total.....72.000

Investidora (Cia. Pará):

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....47.000	Contas a Pagar.....13.000
Investimentos – Cia. Nacional.....18.000	Capital Social42.000
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1) ..10.000
Total.....65.000	Total.....65.000

Investidora (Cia. Maranhão):

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....33.000	Contas a Pagar.....31.000
Investimentos – Cia. Nacional.....42.000	Capital Social37.000
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1)7.000
Total.....75.000	Total.....75.000

Observação: Os saldos da conta “Investimentos” nos balanços de 31/12/20X0 das investidoras Cia. Pará e Cia. Maranhão eram, respectivamente, 30% de R\$ 52.000,00 = R\$ 15.600,00 e 70% de R\$ 52.000,00 = R\$ 36.400,00. Na data da subscrição das 2.500 novas ações, em 10/02/20X1, os saldos da referida conta tiveram que ser atualizados pelo resultado da equivalência patrimonial apurado pelas duas sociedades nos respectivos valores de 30% de R\$ 8.000,00 = R\$ 2.400,00 e 70% de R\$ 8.000,00 = R\$ 5.600,00, fazendo com que os saldos finais da conta “Investimentos” nas duas investidoras passassem a ser, respectivamente, de R\$ 15.600,00 + R\$ 2.400,00 = R\$ 18.000,00 e R\$ 36.400,00 + R\$ 5.600,00 = R\$ 42.000,00. Em outras palavras, sempre que houver no decorrer do exercício social um processo de subscrição de ações acarretando alteração das percentagens de participação de investidoras que avaliam seus investimentos por equivalência patrimonial, é recomendável que se atualize o saldo da conta “Investimentos” na data da referida subscrição, aplicando as percentagens de participação antes da subscrição sobre os resultados do início do exercício social até a data da subscrição. Procedendo desta forma, ao fim do exercício social de 20X1, a conta “Investimentos” será atualizada pelo complemento da Receita de Equivalência Patrimonial de 20X1, com base no lucro da investida, referente a 11/02/20X1 a 31/12/20X1.

Na referida data (10/02/20X1), a Cia. Pará subscreve na Cia. Nacional 2.500 novas ações de valor nominal R\$ 4,00 cada, pagando R\$ 5,30 por ação. Apesar da investida ter emitido as ações com ágio, a investidora, Cia. Pará, em função da avaliação do investimento por equivalência patrimonial, apurou deságio na subscrição, tendo como justificativa o valor de mercado do terreno da investida, o qual foi avaliado na referida data por R\$ 30.000,00, valor este inferior em R\$ 7.000,00 ao seu valor contábil.

Observação: O valor pelo qual a investida emitiu cada ação para que o deságio fosse justificado pela investidora Pará pelo valor de mercado do terreno foi calculado da seguinte forma: Do valor do PL da investida na data da subscrição (R\$ 60.000,00) subtraiu-se o excedente valor do terreno em relação ao mercado (R\$ 7.000,00), encontrando-se R\$ 53.000,00. Este resultado foi dividido pelo total de ações do capital social da investida antes da subscrição (10.000 ações), encontrando, finalmente, R\$ 5,30, valor este que a investidora deve emitir as ações para que justifique o deságio na investida. Ressalte-se que, quando usamos a expressão “deságio justificado”, estamos nos referindo à contabilidade da investidora e não da investida. Esta, no caso, apurou ágio na emissão das ações e não deságio.

Balanco da Cia. Nacional (investida) logo após a subscrição:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 48.250	Contas a Pagar..... 12.000
Terreno..... 37.000	Capital Social (12.500 ações)..... 50.000
	Reservas de Capital (AEA)..... 3.250
	Res. de Lucros (31/12/20X0) 12.000
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1) 8.000
Total..... 85.250	Total..... 85.250

*AEA – Ágio na Emissão de Ações

Valores apurados na Cia. Pará:

$$\text{Novo percentual na Cia. Nacional} = \frac{3.000 \text{ ações} + 2.500 \text{ ações}}{10.000 \text{ ações} + 2.500 \text{ ações}} = 44\%$$

Investimento anterior (30% R\$ 60.000).....	R\$ 18.000
(+) Custo de subscrição das ações (2.500 x R\$ 5,30).....	R\$ 13.250
(-) Investimento atual (44% R\$ 73.250).....	(R\$ 32.230)
(=) Deságio na subscrição das ações	(R\$ 980)

Contabilização na Cia. Pará:

D – Investimentos	14.230
C – Deságio a Amortizar	980
C – Caixa	13.250

Balanço da investidora Cia. Pará após a subscrição das ações:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 33.750	Contas a Pagar..... 13.000
Investimentos – Cia. Nacional..... 32.230	Capital Social 42.000
Deságio a Amortizar..... (980)	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1).... 10.000
Total..... 65.000	Total..... 65.000

Valores apurados na Cia. Maranhão, a qual nada subscreveu:

$$\text{Novo percentual na Cia. K} = \frac{7.000 \text{ ações}}{12.500 \text{ ações}} = 56\%$$

Investimento atual (56% R\$ 73.250)	R\$ 41.020
(-) Investimento anterior (= 70% R\$ 60.000)	(R\$ 42.000)
(=) Despesa não operacional (ou Perda de capital)	(R\$ 980)

Contabilização na Cia. Maranhão:

D – Despesa Não Operacional	980
C – Investimentos – Cia. Nacional	980

Novo balanço da Cia. Maranhão:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 33.000	Contas a Pagar..... 31.000
Investimentos – Cia. Nacional..... 41.020	Capital Social 37.000
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1) 6.020
Total..... 74.020	Total..... 74.020

COMENTÁRIO EXTRA: Caso a Cia. Nacional, imediatamente antes da emissão das 2.500 novas ações a R\$ 5,30 cada, reavaliasse seu terreno a valor de mercado (R\$ 30.000,00), teríamos as seguintes contabilizações e balanços, em 10/02/20X1, antes da subscrição das 2.500 novas ações:

Investida (Cia. Nacional):

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial (37.000 – 30.000)	7.000
C – Terreno	7.000

Novo balanço da investida:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 35.000	Contas a Pagar..... 12.000
Terreno..... 30.000	Capital Social (10.000 ações)..... 40.000
	Reservas de Lucros (31/12/20X0) 12.000
	Ajustes de Avaliação Pat..... (7.000)
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1) 8.000
Total..... 65.000	Total..... 65.000

Investidora (Cia. Pará):

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial (30% 7.000)	2.100
C – Investimentos – Cia. Nacional	2.100

Novo balanço da investidora Cia. Pará “antes” da subscrição das 2.500 ações:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 47.000	Contas a Pagar..... 13.000
Investimentos – Cia. Nacional..... 15.900	Capital Social 42.000
	Ajustes de Avaliação Pat..... (2.100)
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1) .. 10.000
Total..... 62.900	Total..... 62.900

Investidora (Cia. Maranhão):

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial (70% 7.000)	4.900
C – Investimentos – Cia. Nacional	4.900

Novo balanço da investidora Cia. Maranhão antes da subscrição das 2.500 ações:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 33.000	Contas a Pagar..... 31.000
Investimentos – Cia. Nacional..... 37.100	Capital Social 37.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial (4.900)
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1) 7.000
Total..... 70.100	Total..... 70.100

Após o aumento com a emissão de 2.500 novas ações a R\$ 5,30, a contabilização e o novo balanço da investida seriam o seguinte:

D – Caixa	13.250
C – Capital Social	10.000
C – Reservas de Capital (Ágio na Emissão de Ações)	3.250

Novo balanço da Cia. Nacional:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....48.250	Contas a Pagar.....12.000
Terreno.....30.000	Capital Social (12.500 ações).....50.000
	Reservas de Capital (AEA).....3.250
	Reservas de Lucros (31/12/20X0)12.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial.....(7.000)
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1) ..8.000
Total.....78.250	Total.....78.250

*AEA – Ágio na Emissão de Ações

Assim, teríamos o seguinte:

Cia. Pará	
Investimento anterior (30% R\$ 53.000).....	R\$ 15.900
(+) Custo de subscrição das ações (2.500 x R\$ 5,30).....	R\$ 13.250
(-) Investimento atual (44% R\$ 66.250).....	(R\$ 29.150)
(=) Deságio na subscrição das ações.....	ZERO

Novo balanço da investidora Cia. Pará “após” a subscrição das 2.500 ações:	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....33.750	Contas a Pagar.....13.000
Investimentos – Cia. Nac.29.150	Capital Social42.000
	Ajustes de Avaliação Patrimonial ..(2.100)
	Lucro (01/01/20X1 a 10/02/20X1)10.000
Total.....62.900	Total.....62.900

Cia. Maranhão	
Investimento atual (56% R\$ 66.250).	R\$ 37.100
(-) Investimento anterior (70% R\$ 53.000).	(R\$ 37.100)
(=) Resultado não operacional.	ZERO

Observemos que, se o valor do terreno já estivesse contabilmente atualizado em relação ao seu valor de mercado, as diferenças apuradas na Cia. A e na Cia. B seriam iguais a ZERO, e, desta forma, NÃO HAVERIA DESÁGIO NA SUBSCRIÇÃO NAQUELA E RESULTADO NÃO OPERACIONAL NESTA. Com isso, **comprovamos** que o deságio na subscrição (R\$ 980,00) era justificado pela super-avaliação contábil do valor do terreno em relação ao seu valor de mercado.

13. DIFERENÇA RESULTANTE DA AVALIAÇÃO PELO MEP

13.1. Lucro Líquido na Investida

Gera RECEITA OPERACIONAL na investidora (Receita de Equivalência Patrimonial). Ex.: A investidora, Cia. A, possui 60% do capital da investida, Cia. B. Em 31/12/X1, a investida apurou lucro líquido de R\$ 20.000,00.

Lançamento na investida	Lançamento na investidora
D – Apuração do Resultado..... 20.000	D – Investimentos..... 12.000
C – Lucros Acumulados 20.000	C – Receita de Equiv. Pat. 12.000

13.2. Prejuízo Líquido na Investida

Gera DESPESA OPERACIONAL na investidora (Despesa de Equivalência Patrimonial). Ex.: A investidora, Cia. C, possui 70% do capital da investida, Cia. D. Em 31/12/X1, a investida apurou prejuízo líquido de R\$ 30.000,00.

Lançamento na investida	Lançamento na investidora
D – Prejuízos Acumulados 30.000	D – Despesa de Equiv. Pat..... 21.000
C – Apuração do Resultado 30.000	C – Investimentos 21.000

13.3. Reserva de Capital na Investida

Gera RECEITA OPERACIONAL na investidora (Receita de Equivalência Patrimonial). Ex.: A investidora, Cia. E, possui 80% do capital da investida, Cia. F. Em 15/08/X1, a investida alienou partes beneficiárias no total de R\$ 40.000,00.

Lançamento na investida	Lançamento na investidora
D – Caixa/Bancos 40.000	D – Investimentos..... 32.000
C – Reservas de Capital..... 40.000	C – Receita de Equiv. Pat. 32.000

13.4. Ajustes (Positivos) de Exercícios Anteriores (Lei nº 6.404/76, art. 186, § 1º)

Gera RECEITA OPERACIONAL na investidora (Receita de Equivalência Patrimonial). Ex.: A investidora, Cia. G, possui 90% do capital da investida, Cia. H. No exercício social de X0, a investida superavaliou a depreciação de seus veículos em R\$ 50.000,00. No exercício social de X1 o erro foi descoberto, sendo feito o ajuste.

Lançamento na investida	Lançamento na investidora
D – Depreciação Acumulada..... 50.000	D – Investimentos..... 45.000
C – Lucros Acumulados 50.000	C – Receita de Equiv. Pat. 45.000

13.5. Perda de Reserva de Capital na Investida

Gera DESPESA OPERACIONAL na investidora (Despesa de Equivalência Patrimonial).
Ex.: A investidora, Cia. I, possui 70% do capital da investida, Cia. J. Em abril de X1, a investida resgatou partes beneficiárias no total de R\$ 20.000,00.

Lançamento na investida	Lançamento na investidora
D – Reservas de Capital.....20.000	D – Despesa de Equiv. Pat..... 14.000
C – Caixa/Bancos.....20.000	C – Investimentos 14.000

13.6. Ajustes (Negativos) de Exercícios Anteriores (Lei nº 6.404/76, art. 186, § 1º)

Gera DESPESA OPERACIONAL na investidora (Despesa de Equivalência Patrimonial).
Ex.: A investidora, Cia. L, possui 90% do capital da investida, Cia. M. No exercício social de X0, a investida subavaliou a depreciação de seus veículos em R\$ 50.000,00. No exercício social de X1 o erro foi descoberto, sendo feito o ajuste.

Lançamento na investida	Lançamento na investidora
D – Prejuízos Acumulados50.000	D – Despesa de Equiv. Pat.....45.000
C – Depreciação Acumulada50.000	C – Investimentos45.000

13.7. Variação Cambial Decorrente de Investimentos em Coligadas e Controladas no Exterior

De acordo com o item 24 da Resolução do CFC nº 1.157/2009, as variações cambiais dos investimentos, em controladas (aquelas que não possuem a característica de filial, sucursal ou extensão das atividades da controladora) e coligadas, em outra moeda funcional que não o real (R\$) não podem, a partir de 2008, em função desta Norma, afetar o resultado do exercício, sendo registradas diretamente em conta transitória do patrimônio líquido, sob o título de **Ajuste Acumulado de Conversão** ou equivalente, que será reconhecida no resultado apenas quando da baixa do investimento. Essa conta não é uma Reserva, pode ter saldo negativo e pode ser apresentada logo a seguir à de Ajustes de Avaliação Patrimonial, não se confundindo, entretanto, com esta.

Exemplo: A investidora brasileira, Cia. N, possui 70% do capital da controlada, Cia. O, sendo esta localizada nos EUA. Em 01/12/X0, o PL da controlada era de 100.000 dólares, ao câmbio de R\$ 2,00 o dólar. Ao longo de dezembro de X0, não houve nenhuma alteração do PL da investida Cia. O. No entanto, o câmbio em 31/12/X0 foi cotado a R\$ 1,60 o dólar [cálculo: 70% (R\$ 2,00 – 1,60) × 100.000 = R\$ 28.000,00].

Lançamento na investida	Lançamento na investidora
NÃO HÁ LANÇAMENTO, pois não houve alteração do PL da investida.	D – Ajuste Acum. de Conversão..... 28.000
	C – Investimentos 28.000

13.8. Variação na Porcentagem de Participação no Capital da Coligada e Controlada

É o ÚNICO CASO da equivalência patrimonial em que há geração de DESPESA ou RECEITA NÃO OPERACIONAL.

Exemplo 1: As investidoras, Cia. P e Cia. Q, possuem, respectivamente, 20% e 80% do capital da investida, Cia. R, cujo capital é formado exclusivamente por 20.000 ações ordinárias de valor nominal R\$ 3,00 por ação. Em 01/12/X1, ocorre um processo de subscrição de 5.000 novas ações ordinárias na Cia. R, sendo todas integralizadas pela Cia. P, a qual pagou R\$ 4,00 por ação. O ágio pago pela investidora na subscrição de ações na investida foi justificado pela subavaliação do valor contábil de ativos da investida em relação ao valor de mercado. O PL da investida imediatamente antes da referida subscrição era o seguinte:

Capital Social (20.000 ações x 3,00).....	60.000
Reservas de Lucros.....	<u>10.000</u>
	70.000

Assim, teremos após a referida subscrição:

Lançamento contábil e novo PL da Cia. R após a subscrição	
D – Caixa/Bancos	20.000
C – Capital Social	15.000
C – Reservas de Capital (ágio na emissão de ações)	5.000
NOVO PL:	
Capital Social (25.000 ações x 3,00).....	75.000
Reservas de Capital (Ágio na emissão de ações = 5.000 x 1,00).....	<u>5.000</u>
Reservas de Lucros.....	<u>10.000</u>
	90.000

Valores apurados e lançamento contábil na investidora Cia. P	
$\text{Novo \%} = \frac{4.000 \text{ ações} + 5.000 \text{ ações}}{20.000 \text{ ações} + 5.000 \text{ ações}} = 36\%$	

Investimento anterior (20% 70.000)	14.000
(+) Custo da subscrição (5.000 x 4,00)	20.000
(-) Investimento atual [36% (70.000 + 20.000)]	<u>(32.400)</u>
(=) Ágio na subscrição das ações	<u>1.600</u>

D – Investimentos (32.400 – 14.000)	18.400
D – Ágio a Amortizar	1.600
C – Caixa/Bancos	20.000

Valores apurados e lançamento contábil na investidora Cia. Q	
$\text{Novo \%} = \frac{16.000 \text{ ações}}{25.000 \text{ ações}} = 64\%$	

Investimento atual [64% (70.000 + 20.000)]	(57.600)
(-) Investimento anterior (80% 70.000)	56.000
(=) Receita não operacional	1.600

D – Investimentos	1.600
C – Receita Não Operacional	1.600

CONCLUSÃO FINAL: Se uma investidora parcial subscreve ações numa investida e paga ágio nessa subscrição, a(s) outra(s) investidora(s) que nada subscreveu(ram) irá(ão) apurar RECEITA NÃO OPERACIONAL na equivalência patrimonial (ou Ganhos de Capital).

Exemplo 2: Considerando o exemplo anterior, suponhamos que, em vez das 5.000 novas ações da Cia. R terem sido emitidas por R\$ 4,00, fossem emitidas por R\$ 3,20 (ágio na emissão da ação = R\$ 0,20). Assim, teremos:

Lançamento contábil e novo PL da Cia. R após a subscrição	
D – Caixa/Bancos	16.000
C – Capital Social	15.000
C – Reservas de Capital (ágio na emissão de ações)	1.000
NOVO PL:	
Capital Social (25.000 ações x 3,00)	75.000
Reservas de Capital (Ágio na emissão de ações = 5.000 x 1,00)	1.000
Reservas de Lucros	10.000
	86.000

Valores apurados e lançamento contábil na investidora Cia. P	
$\text{Novo \%} = \frac{4.000 \text{ ações} + 5.000 \text{ ações}}{20.000 \text{ ações} + 5.000 \text{ ações}} = 36\%$	

Investimento anterior (20% 70.000)	14.000
(+) Custo da subscrição (5.000 x 3,20)	16.000
(-) Investimento atual (36% 86.000)	(30.960)
(=) Deságio na subscrição de ações	960

D – Investimentos (30.960 – 14.000)	16.960
C – Deságio a Amortizar	960
C – Caixa/Bancos	16.000
Valores apurados e lançamento contábil na investidora Cia. Q	
$\text{Novo \%} = \frac{16.000 \text{ ações}}{25.000 \text{ ações}} = 64\%$	

Investimento anterior (80% 70.000)	56.000
(-) Investimento atual (64% 86.000)	(55.040)
(=) Despesa não operacional	960

D – Despesas Não Operacional	960
C – Investimentos	960

CONCLUSÃO FINAL: Se uma investidora parcial subscreve ações numa investida e as ações são adquiridas com deságio, a(s) outra(s) investidora(s) que nada subscreveu(ram) irá(ão) apurar **DESPESA NÃO OPERACIONAL** na equivalência patrimonial (ou Perdas de Capital). Cabe ressaltar que não há nenhuma relação direta entre o ágio cobrado pela investida na emissão das ações (R\$ 1.000,00) com o deságio apurado pela investidora na subscrição das ações (R\$ 960,00), quando o investimento é avaliado por equivalência patrimonial. O fato da investida ter apurado ágio na emissão das ações e a investidora ter apurado deságio na subscrição das mesmas ações se explica em função do valor de emissão de cada ação (R\$ 3,20), apesar de ter sido superior ao valor nominal (R\$ 3,00), foi menor que o valor patrimonial das ações antes da subscrição (R\$ 70.000,00 ÷ 20.000 ações = R\$ 3,50 por ação).

13.9. Reavaliação de Ativos na Investida que Deram Origem ao Ágio Pago pela Investidora na Aquisição das Ações de Coligada ou Controlada

Gera na investidora amortização do respectivo ágio em contrapartida com a conta Investimentos. Ex.: Balanço da investida, Cia. S, em 31/12/20X0, cujo capital social é formado exclusivamente por 10.000 ações ordinárias:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....12.000	Contas a Pagar.....5.000
Terreno.....26.000	Capital Social (10.000 ações).....20.000
	Reservas de Lucros.....13.000
TOTAL DO ATIVO.....38.000	TOTAL DO PASSIVO.....38.000

A Cia. T, que possui 30% das ações da Cia. S, tendo indicado no seu balanço esse investimento no valor de R\$ 9.900,00, alienou, em 01/01/20X1, toda a sua participação na referida investida para a Cia. U por R\$ 11.100,00. O ágio cobrado no valor de R\$ 1.200,00 foi justificado em função do valor de mercado do terreno da investida ser de R\$ 30.000,00 e não de R\$ 26.000,00. Imediatamente antes da referida aquisição, o balanço da nova investidora (Cia. U) era o seguinte:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....17.000	Fornecedores.....9.000
Estoques.....43.000	Capital Social.....35.000
	Reservas de Lucros.....16.000
TOTAL DO ATIVO.....60.000	TOTAL DO PASSIVO.....60.000

Após a referida aquisição, o novo balanço da investidora (Cia. U) passou a ser o seguinte:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....5.900	Fornecedores.....9.000
Estoques.....43.000	Capital Social.....35.000
Investimentos (Cia. S).....9.900	Reservas de Lucros.....16.000
Ágio a Amortizar.....1.200	
TOTAL DO ATIVO.....60.000	TOTAL DO PASSIVO.....60.000

Em 02/01/20X1, a investida (Cia. S) reavaliou seu terreno para R\$ 30.000,00 e, ao mesmo tempo, a investidora (Cia. U) amortizou o ágio correspondente. Desta forma, foram feitos os seguintes lançamentos contábeis na investida e na investidora:

Na investida (Cia. S) – Reavaliação do terreno:

D – Terreno	4.000,00
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial	4.000,00

Na investidora (Cia. U) – Amortização do ágio:

D – Investimentos	1.200,00
C – Ágio a Amortizar	1.200,00

Assim, os balanços da investida e investidora, em 02/01/20X1, ficarão da seguinte forma:

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 12.000	Contas a Pagar..... 5.000
Terreno..... 30.000	Capital Social (10.000 ações)..... 20.000
	Ajustes de Avaliação Pat. 4.000
	Reservas de Lucros..... 13.000
TOTAL DO ATIVO..... 42.000	TOTAL DO PASSIVO 42.000

ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 5.900	Fornecedores 9.000
Estoques..... 43.000	Capital Social 35.000
Investimentos (Cia. S) 11.100	Reservas de Lucros..... 16.000
TOTAL DO ATIVO..... 60.000	TOTAL DO PASSIVO 60.000

13.10. Reavaliação de Ativos na Investida quando a Investidora não Pagou Ágio na Aquisição das Ações de Coligada ou Controlada

Gera na investidora reavaliação do investimento.

COMENTÁRIO FINAL: Nos itens 13.9 e 13.10 nos referimos à contabilização da investidora na AQUISIÇÃO de ações de coligadas ou controladas quando estas reavaliam ativos no caso desses investimentos terem sido adquiridos com ágio (item 13.9) ou não (item 13.10). No caso do item 13.9, vimos que a investidora amortiza o ágio em contrapartida com o investimento. No caso do item 13.10, vimos que a investidora só reavalia o investimento, pois não há ágio a amortizar. No entanto, o ágio contabilizado pela investidora na SUBSCRIÇÃO de ações de coligadas ou controladas é um pouco diferente, pois, após a reavaliação dos ativos da investida que justificaram tal ágio, a investidora amortiza esse ágio em contrapartida com o investimento e, ao mesmo tempo, complementa o valor da nova equivalência patrimonial fazendo uma reavaliação do investimento, mediante a seguinte contabilização:

D – Investimentos (em coligadas ou controladas)
C – Ágio a Amortizar
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial

Isso se explica em função do fato de que na **subscrição** de ações de subsidiária parcial há alteração da percentagem de participação, fazendo com que a amortização do valor integral do ágio não seja suficiente para elevar o valor do investimento em coligada ou controlada à sua nova equivalência patrimonial, coisa essa que não ocorre no caso da **aquisição** de ações de coligadas ou controladas, conforme foi visto no exemplo do item 13.9. Esse caso pode ser visto no 1º comentário extra do exemplo 5 do item 11 desse capítulo.

14. RESULTADOS DECORRENTES DA VARIAÇÃO DA PORCENTAGEM DE PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL DA COLIGADA OU CONTROLADA

Com base em tudo o que foi visto nos itens 11, 12 e 13 desse capítulo, pode-se afirmar que num processo de subscrição de ações em subsidiária parcial, se a investidora, que subscreve novas ações em investimento avaliado por equivalência patrimonial, apurar ágio nessa subscrição, as demais investidoras parciais, que nada subscreveram e também avaliam o mesmo investimento por equivalência patrimonial, irão apurar RECEITA NÃO OPERACIONAL nessa equivalência patrimonial (ou Ganhos de Capital).

No entanto, se, no processo de subscrição de ações de subsidiária parcial, a investidora, que subscreveu as novas ações, apurar deságio nessa subscrição de investimento avaliado por equivalência patrimonial, as demais investidoras, que nada subscreveram e também avaliam o mesmo investimento por equivalência patrimonial, irão apurar DESPESA NÃO OPERACIONAL nessa equivalência patrimonial (ou Perdas de Capital).

A fim de fixar melhor os conceitos acima, daremos agora dois exemplos práticos:

Exemplo 1: As investidoras Cia. A, Cia. B e Cia. C possuem, respectivamente, 20%, 30% e 50% do capital social da Cia. 3M, cujo capital é formado exclusivamente por 80.000 ações ordinárias de valor nominal R\$ 4,00 cada. Em 31/12/20X0, o PL da investida era o seguinte:

Capital Social (80.000 ações).....	R\$ 320.000,00
<u>Reservas de Lucros.....</u>	<u>R\$ 50.000,00</u>
Total.....	R\$ 370.000,00

Em 02/01/20X1, a Cia. B subscreve 20.000 novas ações ordinárias de valor nominal R\$ 4,00 cada, pagando R\$ 5,00 por ação. Assim, o novo PL da Cia. 3M será o seguinte:

Capital Social (100.000 ações).....	R\$ 400.000,00
Reservas de Capital (Ágio na Emissão de Ações).....	R\$ 20.000,00
<u>Reservas de Lucros.....</u>	<u>R\$ 50.000,00</u>
Total.....	R\$ 470.000,00

Nas investidoras, serão apurados os seguintes valores:

Cia. A	
$\text{Novo \%} = \frac{20\% \text{ 80.000 ações}}{80.000 \text{ ações} + 20.000 \text{ ações}} = 16\%$	
Investimento atual (16% R\$ 470.000)	R\$ 75.200
(-) Investimentos anterior (20% R\$ 370.000)	(R\$ 74.000)
(=) Receita Não Operacional	R\$ 1.200
Contabilização:	
D – Investimentos	1.200
C – Receita Não Operacional	1.200

Cia. C	
$\text{Novo \%} = \frac{50\% \text{ 80.000 ações}}{80.000 \text{ ações} + 20.000 \text{ ações}} = 40\%$	
Investimento atual (40% R\$ 470.000)	R\$ 188.000
(-) Investimentos anterior (50% R\$ 370.000)	(R\$ 185.000)
(=) Receita Não Operacional	R\$ 3.000
Contabilização:	
D – Investimentos	3.000
C – Receita Não Operacional	3.000

Cia. B	
$\text{Novo \%} = \frac{30\% \text{ 80.000 ações} + 20.000 \text{ ações}}{80.000 \text{ ações} + 20.000 \text{ ações}} = 44\%$	
Investimento anterior (30% R\$ 370.000)	R\$ 111.000
(+) Custo de subscrição das ações	R\$ 100.000
(-) Investimentos atual (44% R\$ 470.000)	(R\$ 206.800)
(=) Ágio na subscrição de ações	R\$ 4.200
Contabilização:	
D – Investimentos (206.800 – 111.000)	95.800
D – Ágio a Amortizar	4.200
C – Caixa/Bancos	100.000

CONCLUSÃO: O ágio na subscrição das ações apurado pela investidora que subscreveu as ações (R\$ 4.200,00) é exatamente igual ao somatório das receitas não operacionais apuradas pelas investidoras que nada subscreveram.

Nota: Não há nenhuma relação entre o ágio na emissão das ações apurado pela investida (R\$ 20.000,00) com o ágio na subscrição dessas ações apurado pela investidora que avalia o investimento pelo método da equivalência patrimonial (R\$ 4.200,00). Há casos, por exemplo, em que a investida emite ações com ágio e a investidora que subscreve essas ações e avalia o investimento por equivalência patrimonial apura deságio! Veremos esse caso no próximo exemplo.

Exemplo 2: Supondo no exemplo 1 que o valor pago por ação na subscrição das 20.000 novas ações fosse de R\$ 4,50 em vez de R\$ 5,00, o novo PL da investida seria o seguinte:

Capital Social (100.000 ações).....	R\$ 400.000,00
Reservas de Capital (Ágio na Emissão de Ações).....	R\$ 10.000,00
<u>Reservas de Lucros.....</u>	<u>R\$ 50.000,00</u>
Total.....	R\$ 460.000,00

Nas investidoras, seriam apurados os seguintes valores:

Cia. A	
$\text{Novo \%} = \frac{20\% \text{ 80.000 ações}}{80.000 \text{ ações} + 20.000 \text{ ações}} = 16\%$	
Investimento atual (16% R\$ 460.000)	R\$ 73.600
<u>(-) Investimentos anterior (20% R\$ 370.000).....</u>	<u>(R\$ 74.000)</u>
(=) Despesa Não Operacional	(R\$ 400)
Contabilização:	
D – Despesa Não Operacional	400
C – Investimentos	400

Cia. C	
$\text{Novo \%} = \frac{50\% \text{ 80.000 ações}}{80.000 \text{ ações} + 20.000 \text{ ações}} = 40\%$	
Investimento atual (40% R\$ 460.000)	R\$ 184.000
(-) Investimentos anterior (50% R\$ 370.000)	(R\$ 185.000)
(=) Despesa Não Operacional	(R\$ 1.000)
Contabilização:	
D – Despesa Não Operacional	1.000
C – Investimentos	1.000

Cia. B	
$\text{Novo \%} = \frac{30\% \text{ 80.000 ações} + 20.000 \text{ ações}}{80.000 \text{ ações} + 20.000 \text{ ações}} = 44\%$	
Investimento anterior (30% R\$ 370.000)	R\$ 111.000
(+) Custo de subscrição das ações	R\$ 90.000
(-) Investimentos atual (44% R\$ 460.000)	(R\$ 202.400)
(=) Deságio na subscrição de ações	(R\$ 1.400)
Contabilização:	
D – Investimentos (202.400 – 111.000)	91.400
C – Deságio a Amortizar	1.400
C – Caixa/Bancos	90.000

CONCLUSÃO: O deságio na subscrição das ações apurado pela investidora que subscreveu as ações (R\$ 1.400,00) é exatamente igual ao somatório das despesas não operacionais apuradas pelas investidoras que nada subscreveram.

Nota: De acordo com o art. 13 da Lei nº 6.404/76, é vedada a emissão de ações por preço inferior ao seu valor nominal. Em outras palavras, a Lei das Sociedades por Ações proíbe a emissão de ações com deságio, razão pela qual não daremos aqui um exemplo onde a investida emite ações com deságio.

15. PROVISÃO PARA PERDAS

Segundo o art. 12 da Instrução CVM 247/96, a investidora deverá constituir provisão para cobertura de:

I – perdas **efetivas**, em virtude de:

- eventos que resultarem em perdas não provisionadas pelas coligadas e controladas em suas demonstrações contábeis; ou
- responsabilidade formal ou operacional para cobertura de passivo a descoberto.

II – perdas **potenciais**, estimadas em virtude de:

- tendência de perecimento do investimento;
- elevado risco de paralisação de operações de coligadas e controladas;
- eventos que possam prever perda parcial ou total do valor contábil do investimento ou do montante de créditos contra as coligadas e controladas; ou
- cobertura de garantias, avais, fianças, hipotecas ou penhor concedidos em favor de coligadas e controladas referentes a obrigações vencidas ou vincendas quando caracterizada a incapacidade de pagamento pela controlada ou coligada.

A Provisão para Perdas deverá ser apresentada no ativo investimentos por dedução e até o limite do valor contábil do investimento a que se referir, sendo o excedente apresentado em conta específica do passivo.

Exemplo:

Investimento em Coligada (exercício anterior).....	R\$ 50.000
Passivo a Descoberto da investida (exercício atual).....	R\$ 20.000
Percentual da investidora no capital da coligada.....	30 %

Assim:

- ⇒ Provisão para Perdas (conta retificadora do ativo investimentos) = R\$ 50.000 (limite do valor contábil do investimento)
- ⇒ Provisão para Perdas (conta do passivo exigível) [30 % de R\$ 20.000] = R\$ 6.000

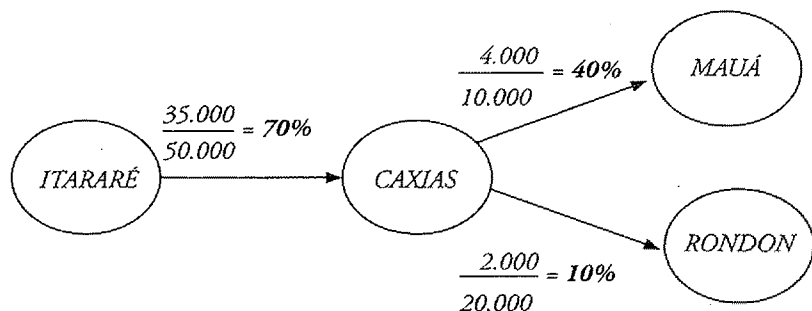
EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: (Auditor-Fiscal da Receita Federal/ESAF) Utilizando apenas as informações contidas na tabela abaixo, responda às questões 1 e 2.

Quadro de composição acionária das companhias Mauá e Rondon:

Empresas	Composição do Capital			Total de ações
	Cia. Itararé	Cia. Caxias	Outros Acionistas	
Cia. Mauá	2.000	4.000	4.000	10.000
Cia. Rondon	16.000	2.000	2.000	20.000
Cia. Caxias	35.000	— — — —	15.000	50.000

1. O percentual de participação indireta da Cia. Itararé nas empresas Mauá e Rondon é:
- 28% na Cia. Mauá e 7% na Cia. Rondon
 - 28% na Cia. Mauá e 20% na Cia. Rondon
 - 7% na Cia. Mauá e 70% na Cia. Rondon
 - 8% na Cia. Mauá e 28% na Cia. Rondon
 - 18% na Cia. Mauá e 77% na Cia. Rondon

(SOLUÇÃO)



Participações indiretas da Cia. ITARARÉ:

- Na Cia. MAUÁ = $70\% \times 40\% = 28\%$
- Na Cia. RONDON = $70\% \times 10\% = 7\%$ (Opção a)

2. A Cia. Itararé tem uma participação total nas investidas na seguinte ordem:

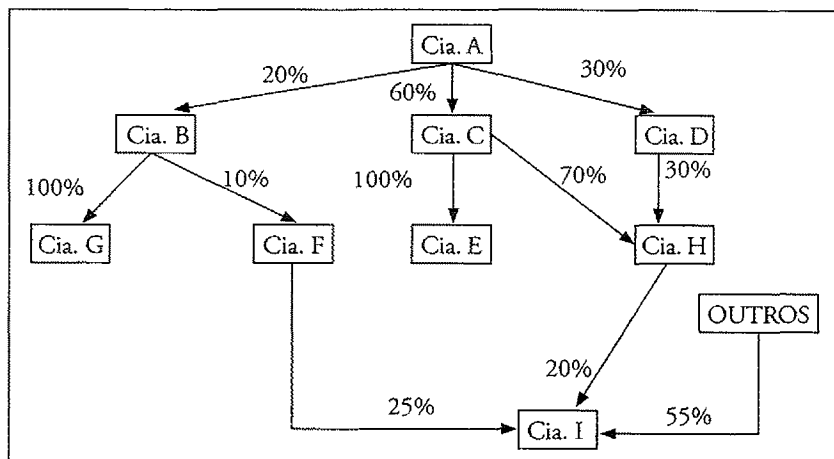
- 70% na Cia. Rondon, 70% na Cia. Caxias e 38% na Cia. Mauá;
- 87% na Cia. Rondon, 70% na Cia. Caxias e 48% na Cia. Mauá;
- 70% na Cia. Rondon, 70% na Cia. Caxias e 20% na Cia. Mauá;
- 67% na Cia. Rondon, 30% na Cia. Caxias e 40% na Cia. Mauá;
- 10% na Cia. Rondon, 70% na Cia. Caxias e 40% na Cia. Mauá.

(SOLUÇÃO)

Participações totais da Cia. ITARARÉ:

- Na Cia. RONDON = 7% (indireta) + $16.000/20.000$ (direta) = 87%
- Na Cia. CAXIAS (só tem participação direta) = 70%
- Na Cia. MAUÁ = 28% (indireta) + $2.000/10.000$ (direta) = 48% (Opção b)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: (Auditor-Fiscal da Receita Federal/ESAF – Adaptada) A configuração gráfica do Conglomerado Alfabético é a seguinte:



Com base no gráfico fornecido, responda às questões 1 e 2.

1. De acordo com a figura apresentada pode-se afirmar que:
 - a) a Cia. G é controlada indireta da Cia. B;
 - b) as empresas “C” e “I” são controladas da Cia. A;
 - c) a Cia. A participa indiretamente na Cia. I com 9%;
 - d) a participação indireta da Cia. A na Cia. H é de 51%;
 - e) a participação indireta da Cia. A nas empresas “F” e “H” é idêntica.

(SOLUÇÃO)

Visto que a questão não informa a composição do capital social das companhias envolvidas no conglomerado alfabético, iremos “presumir” que o capital de todas as sociedades é exclusivamente formado por ações ordinárias. Assim, verificando as opções:

a) **INCORRETA**, pois a Cia. G é controlada direta da Cia. B.

b) **INCORRETA**, pois se os “OUTROS” têm 55% da Cia. I, não há como a Cia. A ter mais de 50% da Cia. I.

c) **INCORRETA**, pois a participação indireta da Cia. A na Cia. I é de:

$$(20\% \times 10\% \times 25\%) + (60\% \times 70\% \times 20\%) + (30\% \times 30\% \times 20\%) = 0,5\% + 8,4\% + 1,8\% = 10,7\%$$

d) **CORRETA**, pois a participação indireta da Cia. A na Cia. H será:
 $(60\% \times 70\%) + (30\% \times 30\%) = 42\% + 9\% = 51\%$ (Opção d)

e) **INCORRETA**, pois a participação da Cia. A na Cia. F é de 2%

2. Sendo o percentual de participação da Cia. A na Cia. B relativo ao capital total, pode-se afirmar que:
- a Cia. I é coligada de "D".
 - a Cia. B participa indiretamente de "I" com 7%;
 - a participação de "A" em "B" é relevante em "I";
 - a Cia. A participa indiretamente de "I" com 10,7%;
 - a Cia. H participa indiretamente de "I" com 10,7%.

(SOLUÇÃO)

Analisando as opções, teremos:

a) **INCORRETA**, pois não existe coligada indireta.

b) **INCORRETA**, pois a participação indireta da Cia. B na Cia. I é de 2,5%.

c) **INCORRETA**, não faz sentido algum a afirmação.

d) **CORRETA**, conforme já calculado na opção c da questão anterior. (Opção d)

e) **INCORRETA**, pois só há participação direta de H em I.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 3: (INFRAERO – Contador Auditor/Fundação Carlos Chagas)

A Cia. Garopaba recebeu dividendos no valor de R\$ 20.000,00 de sua controlada, a Cia. Baiacu, no exercício de 2008. O registro correto desse fato contábil na investidora:

- terá como consequência um aumento no total do Ativo de R\$ 20.000,00.
- terá como consequência um aumento no Patrimônio Líquido de R\$ 20.000,00.
- terá como consequência uma diminuição no total do Ativo de R\$ 20.000,00.
- terá como consequência um aumento no Patrimônio Líquido menor que R\$ 20.000,00.
- não apresentará aumento no total do Ativo e no Patrimônio Líquido.

(SOLUÇÃO)

Em geral, os dividendos distribuídos por uma investida coligada ou controlada são declarados ao fim do exercício social e pagos, no máximo, em 60 dias após.

Neste caso, ao fim de determinado exercício social, a investidora faz a seguinte contabilização (normalmente, referente à data de 31/dezembro):

D – Dividendos a Receber

C – Investimentos (em Coligadas ou Controladas)

No exercício seguinte, o recebimento desses dividendos se dá da seguinte forma (1ª possibilidade):

D – Caixa/Bancos

C – Dividendos a Receber

Lançamento este que não altera o valor do Ativo e nem do PL.

De acordo com o § 3º do art. 205 da Lei nº 6.404/76, o dividendo deverá ser pago, salvo em deliberação em contrário da assembleia geral, no prazo de 60 dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.

Assim, se ao fim de determinado período dentro do exercício social uma companhia coligada ou controlada pagar dividendos, a contabilização do recebimento dos dividendos na investidora será (2ª possibilidade):

D – Caixa/Bancos

C – Investimentos (em Coligadas ou Controladas)

Lançamento este que também não altera o valor do Ativo e nem do PL.

Finalmente, independentemente se o recebimento se deu pela primeira ou pela segunda possibilidade, concluímos que o recebimento do dividendo não altera o valor do Ativo e nem do PL. (Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 4: (Fiscal de Rendas – ICMS SP/Fundação Carlos Chagas)
A Cia. Eclipse Supermercados, dando continuidade à sua estratégia de expansão, no início de 2008, participa da constituição da Cia. de Varejo Lona, cujo capital social totalmente subscrito e integralizado, na ocasião, será formado por um total de 2.000.000 de ações, distribuídas de acordo com limites legais, em ações ordinárias e preferenciais, todas com valor nominal unitário de R\$ 30,00. É política da empresa manter o controle direto de todas as suas investidas, desembolsando sempre o valor mínimo necessário. Neste caso, de acordo com a legislação societária, para manter o controle da Cia. de Varejo Luna, no mínimo, a empresa deverá integralizar o capital social da investida no valor de:

- a) R\$ 15.000.030,00;
- b) R\$ 20.000.300,00;
- c) R\$ 30.000.030,00;
- d) R\$ 60.000.000,00;
- e) R\$ 66.000.000,00.

(SOLUÇÃO)

De acordo com a Lei nº 6.404/76, o limite máximo das ações preferenciais (ações sem direito ao voto) é de 50% do total das ações, que, no caso da Cia. Varejo Lona, é de 50% de 2.000.000 de ações, ou seja, 1.000.000 de ações.

Consequentemente, o limite mínimo de ações ordinárias, ou seja, ações com direito a voto é de 50% do total das ações, que, no caso da Cia. Varejo Lona, é de 50% de 2.000.000 de ações, ou seja, 1.000.000 de ações.

Assim, considerando os limites acima, concluímos que a condição mínima para que a Cia. Eclipse mantenha o controle da Cia. Varejo Lona é que tenha 50% do total das ações ordinárias mais uma ação ordinária, ou seja, 50% de 1.000.000 de ações + 1 ação = 500.001 ações.

Finalmente, concluímos que a investidora deverá integralizar para possuir o controle da investida nas condições mínimas é de 500.001 ações a R\$ 30,00 cada, isto é, R\$ 15.000.030,00 (**Opção a**)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: (Auditor-Fiscal da Receita Federal/Esaf – Adaptada) Em 31/12/X4, os balancetes finais das Cias. PARÁ e SERGIPE eram os seguintes:

CONTAS	Cia. PARÁ	Cia. SERGIPE
Ativo Circulante	12.000	5.000
Ativo Realizável a Longo Prazo	18.000	-
Ativo Investimentos	30.000	-
Ativo Imobilizado Líquido	110.000	49.000
Passivo Circulante	25.000	15.000
Passivo Não Circulante	15.000	5.000
Capital	80.000	50.000
Reservas de Capital	30.000	1.000
Prejuízos Acumulados	-	(14.000)
Despesas Operacionais	60.000	45.000
Receitas Operacionais	80.000	42.000

Outras informações:

- I. Para a apuração dos resultados de X4, das empresas, falta ainda apenas a avaliação dos Investimentos Permanentes;
- II. A Cia. PARÁ detinha 60% do capital da Cia. SERGIPE e constituía-se na única participação societária da empresa;
- III. A inflação no período foi zero;
- IV. Até o exercício contábil de X3, os investimentos não eram avaliados pela equivalência patrimonial.

Com base nas informações anteriores, identifique a resposta correta para as questões de números 1 a 3.

1. Aplicando-se o método da equivalência patrimonial, o valor correto dos Investimentos Permanentes na Cia. PARÁ seria:

- a) \$ 30.000; d) \$ 22.200;
b) \$ 20.400; e) \$ 1.800.
c) \$ 9.600;

(SOLUÇÃO)

$$PL \text{ (investida)} = 50.000 + 1.000 - 14.000 - 45.000 + 42.000 = 34.000$$

$$Investimentos = 60\% PL \text{ da Investida} = 60\% 34.000 = 20.400 \text{ (Opção b)}$$

2. O resultado apurado na aplicação da equivalência patrimonial deveria ser lançado pela Cia. PARÁ como:

- a) **Lucros/Prejuízos Acumulados**

Ajustes de Exercícios Anteriores 7.800

Outras Despesas Operacionais

Lucros e Prejuízos de Participações em Outras Cias. 1.800

a Investimentos 9.600

- b) **Provisão para Perdas c/Investimentos Permanentes** 9.600

a Receitas Não operacionais

Ganhos com Investimentos 7.800

a Investimentos 1.800

- c) **Lucros/Prejuízos Acumulados**

Ajustes de Exercícios Anteriores 1.800

Outras Despesas Operacionais

Lucros e Prejuízos de Participações em Outras Cias. 7.800

a Investimentos 9.600

- d) **Ganhos/Perdas com Alienação de Investimentos** 7.800

Despesas Não operacionais

Lucros/Prejuízos de Participações em Outras Cias. 1.800

a Investimentos 9.600

- e) **Investimentos** 1.800

Despesas Não operacionais

Lucros/Prejuízos de Participações em Outras Cias. 7.800

a Ganhos e Perdas c/Investimentos 9.600

(SOLUÇÃO)

De acordo com a Lei nº 6.404/76, o limite máximo das ações preferenciais (ações sem direito ao voto) é de 50% do total das ações, que, no caso da Cia. Varejo Lona, é de 50% de 2.000.000 de ações, ou seja, 1.000.000 de ações.

Consequentemente, o limite mínimo de ações ordinárias, ou seja, ações com direito a voto é de 50% do total das ações, que, no caso da Cia. Varejo Lona, é de 50% de 2.000.000 de ações, ou seja, 1.000.000 de ações.

Assim, considerando os limites acima, concluímos que a condição mínima para que a Cia. Eclipse mantenha o controle da Cia. Varejo Lona é que tenha 50% do total das ações ordinárias mais uma ação ordinária, ou seja, 50% de 1.000.000 de ações + 1 ação = 500.001 ações.

Finalmente, concluímos que a investidora deverá integralizar para possuir o controle da investida nas condições mínimas é de 500.001 ações a R\$ 30,00 cada, isto é, R\$ 15.000.030,00 (**Opção a**)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5: (Auditor-Fiscal da Receita Federal/Esaf – Adaptada) Em 31/12/X4, os balancetes finais das Cias. PARÁ e SERGIPE eram os seguintes:

CONTAS	Cia. PARÁ	Cia. SERGIPE
Ativo Circulante	12.000	5.000
Ativo Realizável a Longo Prazo	18.000	-
Ativo Investimentos	30.000	-
Ativo Imobilizado Líquido	110.000	49.000
Passivo Circulante	25.000	15.000
Passivo Não Circulante	15.000	5.000
Capital	80.000	50.000
Reservas de Capital	30.000	1.000
Prejuízos Acumulados	-	(14.000)
Despesas Operacionais	60.000	45.000
Receitas Operacionais	80.000	42.000

Outras informações:

- I. Para a apuração dos resultados de X4, das empresas, falta ainda apenas a avaliação dos Investimentos Permanentes;
- II. A Cia. PARÁ detinha 60% do capital da Cia. SERGIPE e constituía-se na única participação societária da empresa;
- III. A inflação no período foi zero;
- IV. Até o exercício contábil de X3, os investimentos não eram avaliados pela equivalência patrimonial.

Com base nas informações anteriores, identifique a resposta correta para as questões de números 1 a 3.

1. Aplicando-se o método da equivalência patrimonial, o valor correto dos Investimentos Permanentes na Cia. PARÁ seria:
- | | |
|---------------|---------------|
| a) \$ 30.000; | d) \$ 22.200; |
| b) \$ 20.400; | e) \$ 1.800. |
| c) \$ 9.600; | |

(SOLUÇÃO)

$$PL \text{ (investida)} = 50.000 + 1.000 - 14.000 - 45.000 + 42.000 = 34.000$$

$$\text{Investimentos} = 60\% \text{ PL da Investida} = 60\% 34.000 = 20.400 \text{ (Opção b)}$$

2. O resultado apurado na aplicação da equivalência patrimonial deveria ser lançado pela Cia. PARÁ como:

a) **Lucros/Prejuízos Acumulados**

Ajustes de Exercícios Anteriores	7.800
----------------------------------	-------

Outras Despesas Operacionais

Lucros e Prejuízos de Participações em Outras Cias.	1.800
---	-------

a Investimentos	9.600
-----------------	-------

b) **Provisão para Perdas c/Investimentos Permanentes** 9.600

a Receitas Não operacionais	
-----------------------------	--

Ganhos com Investimentos	7.800
--------------------------	-------

a Investimentos	1.800
-----------------	-------

c) **Lucros/Prejuízos Acumulados**

Ajustes de Exercícios Anteriores	1.800
----------------------------------	-------

Outras Despesas Operacionais

Lucros e Prejuízos de Participações em Outras Cias.	7.800
---	-------

a Investimentos	9.600
-----------------	-------

d) **Ganhos/Perdas com Alienação de Investimentos** 7.800

Despesas Não operacionais

Lucros/Prejuízos de Participações em Outras Cias.	1.800
---	-------

a Investimentos	9.600
-----------------	-------

e) **Investimentos** 1.800

Despesas Não operacionais

Lucros/Prejuízos de Participações em Outras Cias.	7.800
---	-------

a Ganhos e Perdas c/Investimentos	9.600
-----------------------------------	-------

(SOLUÇÃO)

Tendo em vista que no exercício social anterior o investimento não foi avaliado pelo MER, o primeiro passo é fazer o ajuste de exercício anterior (mudança de critério contábil — Lei nº 6.404/76, art. 186, § 1º) em contrapartida com a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Assim:

Custo de Aquisição do Investimento (em X3) = 30.000

Equivalência patrimonial (em X3) = $60\% \cdot (50.000 + 1.000 - 14.000) = 22.200$

Ajuste (débito em Lucros ou Prejuízos Acumulados) = $30.000 - 22.200 = 7.800$

Agora, o próximo passo é calcular o **Resultado Negativo na Equivalência Patrimonial** do exercício de X4 (ou **Prejuízos de Participações em Outras Companhias**), o qual faz parte do grupo Outras Despesas Operacionais, visto que a investida incorreu num prejuízo de $45.000 - 42.000$, isto é, 3.000. Assim:

Prejuízos de Participações em Outras Cias. = $60\% \cdot 3.000 = 1.800 \rightarrow$ débito

Finalmente, a investidora fará o seguinte lançamento:

D — Lucros ou Prejuízos Acumulados	7.800
D — Prejuízos de Participações em Outras Cias.	1.800
C — Investimentos	9.600

(Opção a)

3. Considerando o valor apurado na equivalência patrimonial, o Resultado do Exercício de X4 da Cia. PARÁ é:
- \$ 24.200;
 - \$ 10.400;
 - \$ 12.200;
 - \$ 22.200;
 - \$ 18.200.

(SOLUÇÃO)

O Resultado do Exercício da investidora no exercício social de X4 será a diferença entre as receitas e despesas operacionais constantes do balancete dado, menos o Resultado Negativo na Equivalência Patrimonial. Assim:

Resultado (exercício de X4) = $80.000 - 60.000 - 1.800 = 18.200$ (**Opção e**)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6: (Auditor-Fiscal da Receita Federal — Auditoria/ESAF)
Responda às questões 1 a 5, utilizando os dados do enunciado a seguir:

Em 1º de janeiro de X8, a Cia. Alfa pagou R\$ 700.000,00 por 100.000 ações que representavam 30% das ações da Cia. Beta. O ágio pago pela Cia. Alfa será amortizado em dez anos. Em 31 de dezembro de X8, a Cia. Beta apresentou um lucro do exercício de X8 de R\$ 300.000,00. Em 1º de julho de X8, a empresa Beta pagou, em caixa, dividendos de R\$ 100.000,00.

A Cia. Alfa exerce significativa influência sobre a Cia. Beta e avalia seus investimentos pelo método da equivalência patrimonial. O valor apurado como Lucros e Prejuízos de Participações em Outras Sociedades reportado pela Cia. Alfa foi de R\$ 80.000,00 em 31/12/X8.

1. Ao final do exercício de X8, o valor apurado na aplicação da Equivalência Patrimonial foi de:
- a) R\$ 30.000,00;
 - b) R\$ 60.000,00;
 - c) R\$ 100.000,00;
 - d) R\$ 80.000,00;
 - e) \$ 90.000,00.

(SOLUÇÃO)

Receita de Equivalência Patrimonial = 30% de 300.000 = 90.000 (Opção e)

2. O valor do ágio amortizado, ao final do exercício de X8, pela Cia. Alfa foi de:
- a) R\$ 10.000,00;
 - b) R\$ 90.000,00;
 - c) R\$ 70.000,00;
 - d) R\$ 30.000,00;
 - e) R\$ 60.000,00.

(SOLUÇÃO)

O saldo da conta "Lucros e Prejuízos de Participações em Outras Sociedades" é a diferença entre a Receita de Equivalência Patrimonial e a Despesa de Amortização de Ágio. Desta forma, os R\$ 80.000,00 correspondem à diferença entre os R\$ 90.000 e a Despesa de Amortização de Ágio. Logo, o valor desta será de R\$ 10.000,00 (Opção a)

3. O valor do ágio pago por Alfa, por ocasião da aquisição das ações da Cia. Beta, foi de:
- a) R\$ 100.000,00;
 - b) R\$ 30.000,00;
 - c) R\$ 90.000,00;
 - d) R\$ 80.000,00;
 - e) R\$ 60.000,00.

(SOLUÇÃO)

Se em 01 (um) ano a Despesa de Amortização de Ágio foi de R\$ 10.000,00, em dez anos o valor do ágio total é de R\$ 100.000,00, sendo este o valor do ágio pago na aquisição das ações da Cia. Beta. (Opção a)

4. O valor registrado na conta Participações Permanentes em Outras Sociedades pela Cia. Alfa foi de:
- R\$ 700.000,00;
 - R\$ 300.000,00;
 - R\$ 600.000,00;
 - R\$ 900.000,00;
 - R\$ 800.000,00.

(SOLUÇÃO)

A questão não especifica se quer o referido valor no ato da aquisição (1º de janeiro de X8), ou no encerramento do exercício social. Supondo que seja o valor no ato da aquisição, este deverá ser o custo de aquisição líquido do ágio, ou seja, R\$ 700.000,00 – R\$ 100.000 = R\$ 600.000,00. (Opção c)

Comentário extra: Caso se quisesse o referido valor no encerramento do exercício social de X8, tal valor seria o seguinte: $R\$ 600.000 + 30\% \cdot (R\$ 300.000,00 - R\$ 100.000,00) = R\$ 660.000,00$, não sendo este valor encontrado em nenhuma das opções dadas.

5. O valor nominal unitário das ações adquiridas da Cia. Beta foi de:
- R\$ 8,00;
 - R\$ 9,00;
 - R\$ 2,00;
 - R\$ 6,00;
 - R\$ 3,00.

(SOLUÇÃO)

$\text{Valor unitário} = R\$ 600.000,00 : 100.000 = R\$ 6,00$ (Opção d)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7: Em 01/01/X1, a controladora, Cia. Vale, empresa de capital aberto, adquiriu por \$ 150.000 do antigo controlador da Cia. LMC 60% das ações dessa investida, cujo capital é exclusivamente formado por ações ordinárias. O patrimônio da investida (Cia. LMC) teve a seguinte movimentação no exercício de X1:

	\$
Valor em 01/01/X1	200.000
Lucro (X1)	15.000
Dividendos distribuídos	(6.000)
Saldo (31/12/X1)	209.000

Em 01/01/X1, o antigo controlador da Cia. LMC apresentou à nova investidora as seguintes justificativas para cobrança do ágio na alienação dos investimentos:

Ativo	Valor Contábil	Mercado
Mercadorias	\$ 60.000	\$ 68.000
Edificações	\$ 70.000	\$ 90.000

Informações adicionais:

- no exercício de X1, a investida vendeu 80% de seus estoques de mercadorias;
- a taxa anual de depreciação das edificações é de 4%;
- parte do ágio cobrado pela investida, no valor de \$ 6.000, foi justificada pela expectativa de resultado positivo, ao longo de cinco anos, a contar de X1;
- o ágio pago em excesso nas ações não foi justificado economicamente.

Na Cia. Vale, o valor apurado em X1 como Lucros ou Prejuízos de Participações em outras Sociedades importou em:

- \$ 9.000;
- (\$ 3.720);
- \$ 3.720;
- (\$ 12.720);
- (\$ 2.520).

(SOLUÇÃO)

Custo de aquisição do investimento	150.000
(-) 1ª equivalência patrimonial (60% 200.000)	<u>(120.000)</u>
(=) Ágio a Amortizar	30.000
(-) Ágio justificado pelas mercadorias (60% 8.000)	<u>(4.800)</u>
(-) Ágio justificado pelas edificações (60% 20.000)	<u>(12.000)</u>
(-) Ágio justificado pela expectativa de lucro	<u>(6.000)</u>
(=) Ágio não justificado	7.200

Despesa de Amortização de Ágio:

Mercadorias (80% 4.800)	(3.840)
Edificações (4% 12.000)	(480)
Expectativa de resultado (6.000 ÷ 5)	(1.200)
Não justificado (amortização integral)	(7.200)
(+) Receita de Equivalência Patrimonial (60% 15.000)	9.000
(=) Lucros ou Prejuízos de Participações em outras Sociedades	(3.720)
	(Opção b)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 8: Enunciado comum às questões de números 1 a 3: A Industrial Celta S/A possui 60% do capital de sua única investida, a controlada Cia. Safira, cujo capital social é formado exclusivamente por ações ordinárias.

Ao fim de X1, nos balanços das referidas empresas, entre outros itens, constavam:

Na Investidora:

Investimentos – Cia. Safira\$ 120.000

Na Investida:

Patrimônio Líquido\$ 200.000

Na investida, no exercício de X2, entre outros fatos, ocorreram os seguintes:

- avaliação de terreno a preço de mercado de \$ 60.000, sendo o valor contábil desse bem de \$ 45.000;
- alienação de partes beneficiárias no valor de \$ 18.000;
- no exercício social de X1 a depreciação dos equipamentos foi subavaliada em \$ 3.000, sendo o ajuste feito no exercício de X2;

Informação adicional: O lucro da investida em X2 foi de \$ 16.000, sendo 30% desse lucro distribuídos como dividendos

1. No balanço de encerramento do exercício de X2, o valor do patrimônio líquido da investida importou em:
 - a) \$ 241.200;
 - b) \$ 246.000;
 - c) \$ 245.200;
 - d) \$ 248.200;
 - e) \$ 258.000.

(SOLUÇÃO)

PL (início do exercício)	200.000
(+) Ajustes de Avaliação Patrimonial (60.000 – 45.000)	15.000
(+) Reserva de Capital (Alienação de Partes Beneficiárias)	18.000
(-) Ajustes de Exerc. Anteriores (Crédito em Depreciação Acumulada)	(3.000)
(+) Lucro de X2	16.000
<u>(-) Dividendos (30% 16.000)</u>	<u>(4.800)</u>
(=) PL (encerramento do exercício de X2)	241.200
	<i>(Opção a)</i>

2. A investidora, no balanço de encerramento do exercício de X2, deverá registrar o investimento na Cia. Safira pelo valor de:
- \$ 154.800;
 - \$ 148.920;
 - \$ 147.120;
 - \$ 147.600;
 - \$ 144.720.

(SOLUÇÃO) Investimento = 60% 241.200 = 144.720 *(Opção e)*

3. O REP (Resultado na Equivalência Patrimonial) na investidora totalizou:
- \$ 41.200;
 - \$ 15.720;
 - \$ 18.600;
 - \$ 16.000;
 - \$ 15.000.

(SOLUÇÃO)

REP = 60% (18.000 – 3.000 + 16.000) = 18.600 *(Opção c)*

Comentário: Observemos que a avaliação do terreno da controlada a preço de mercado não gerou resultado na equivalência patrimonial e sim um Ajuste de Avaliação Patrimonial no valor do investimento na controlada. Observemos também que os dividendos não interferem no resultado, pois, conforme já visto neste capítulo, são contabilizados posteriormente ao Resultado da Equivalência.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9: A participação da Cia. Sol no capital social de sua única controlada, Cia. Lua, é de 60%, sendo o capital desta formado exclusivamente por ações ordinárias a R\$ 5,00 cada. Em 1ª de julho de 20X1, a investida emite 25.000 ações ordinárias de valor nominal R\$ 5,00 cada por R\$ 7,00 cada, sendo todas subscritas pela Cia. Sol. As informações obtidas dos registros contábeis da investida antes da emissão das novas ações eram as seguintes:

Capital Social (100.000 ações).....	R\$ 500.000
Reservas de Lucros.....	R\$ 150.000
Prejuízo Líquido (01/01/20X1 a 01/07/20X1)	(R\$ 50.000)

Assim, após referida subscrição, a investidora irá apurar em seus registros contábeis:

- Resultado não operacional negativo de R\$ 8.000,00.
- Ágio na subscrição de ações de R\$ 58.000,00.
- Ágio na subscrição de ações de R\$ 42.000,00.
- Ágio na subscrição de ações de R\$ 50.000,00.
- Ágio na subscrição de ações de R\$ 8.000,00.

(SOLUÇÃO)

Antes da subscrição:

PL da investida = R\$ 600.000

Investimentos = 60% R\$ 600.000 = R\$ 360.000

Após a subscrição:

Novo PL da investida:

Capital Social (125.000 ações).....	R\$ 625.000
Reserva de Ágio na Emissão de Ações (R\$ 2 × 25.000)	R\$ 50.000
Reservas de Lucros.....	R\$ 150.000
<u>Prejuízo Líquido (01/01/20X1 a 01/07/20X1).....</u>	<u>(R\$ 50.000)</u>
Total.....	R\$ 775.000

$$\text{Novo percentual da investidora} = \frac{60.000 \text{ ações} + 25.000 \text{ ações}}{100.000 \text{ ações} + 25.000 \text{ ações}} = 68\%$$

Investimento anterior (60% R\$ 600.000).....	R\$ 360.000
(+) Custo de subscrição das ações (25.000 × R\$ 7,00).....	R\$ 175.000
(-) Investimento atual (68% R\$ 775.000).....	(R\$ 527.000)
(=) Ágio na subscrição de ações.....	R\$ 8.000

(Opção e)

Comentário extra: Para os acionistas minoritários, que antes da subscrição possuíam 40% e após a subscrição caíram para 32%, serão apropriadas receitas não operacionais no total de R\$ 8.000,00, conforme já estudado no item 14 deste capítulo.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 10: (BNDES – CONTADOR / NCE – UFRJ – Adaptada)

Em 31.12.20X0 a Cia. Alfa tem 100% de participação na Cia. Beta cujo Patrimônio Líquido é R\$ 1.000. Em 20X1 ocorre um processo de aumento de capital na Cia. Beta, sendo que a Cia. Alfa declina de participar. A Cia. X integraliza R\$ 1.200 em troca de 50% de participação na Cia. Beta. O incremento patrimonial decorrente desta transação deve ser evidenciado na Demonstração do Resultado da Cia. Alfa como:

- Receita operacional.
- Receita não operacional.
- Receita com amortização de deságio.
- Receita extraordinária.
- Resultado de equivalência patrimonial.

(SOLUÇÃO)

Antes da subscrição:

PL da investida = R\$ 1.000

Investimentos = 100% R\$ 1.000 = R\$ 1.000

Após a subscrição (valores apurados por Alfa):

Novo percentual da Cia. Alfa = 50%, pois a Cia. X subscreeveu os outros 50%.

Investimento atual (50% R\$ 2.200).....	R\$ 1.100
<u>(-) Investimento anterior (100% R\$ 1.000).....</u>	<u>(R\$ 1.000)</u>
(=) Receita não operacional.....	R\$ 100

(Opção b)

Comentário extra: Para a Cia. X, a qual subscreeveu 50% do capital da Cia. Beta, será contabilizado Ágio na Subscrição de Ações no valor de R\$ 100. Esse valor seria calculado da seguinte forma:

Investimento anterior (a Cia. X não possuía ações de Alfa).....	ZERO
(+) Custo de subscrição das ações.....	R\$ 1.200
<u>(-) Investimento atual (50% R\$ 2.200).....</u>	<u>(R\$ 1.100))</u>
(=) Ágio na subscrição de ações.....	R\$ 100

EXERCÍCIO RESOLVIDO 11: (PETROBRAS – Contador/ Cesgranrio – Adaptada) Em 31/dezembro/20X1 a Cia. Alvorada comprou, de um acionista da Cia. Aurora, 3.120 ações da mesma, pagando por elas R\$ 4.368,00 à vista. Sem transações comerciais com a Cia. Aurora, fechou o negócio por questões estratégicas de ordem econômica.

Nesse mesmo dia, o Balanço da Cia. Alvorada, antes da compra da participação acionária da Cia. Aurora, apresentava a seguinte situação:

ATIVO	
CIRCULANTE	16.000
DISPONIBILIDADES	8.000
DUPLICATAS A RECEBER	3.000
ESTOQUES	5.000
NÃO CIRCULANTE	4.000
IMOBILIZADO	4.000
TOTAL DO ATIVO	20.000

PASSIVO	
CIRCULANTE	6.750
FORNECEDORES	4.250
IMPOSTOS A PAGAR	2.500
NÃO CIRCULANTE	1.250
FINANCIAMENTOS	1.250
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	12.000
CAPITAL	10.000
RESERVAS DE LUCROS	2.000
TOTAL DO PASSIVO	20.000

A Cia. Aurora, cujo capital é representado somente por ações ordinárias, valor nominal de R\$ 1,00, apresentou seu balanço de 31/dezembro/20X1 como segue:

ATIVO	
CIRCULANTE	9.000
DISPONIBILIDADES	800
DUPLICATAS A RECEBER	3.200
ESTOQUES	5.000
NÃO CIRCULANTE	6.000
IMOBILIZADO	5.000
INTANGÍVEL	1.000
TOTAL DO ATIVO	15.000

PASSIVO	
CIRCULANTE	4.000
FORNECEDORES	3.250
IMPOSTOS A PAGAR	750
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	11.000
CAPITAL REALIZADO	6.000
CAPITAL SUBSCRITO	10.000
(-) CAPITAL A REALIZAR	(4.000)
RESERVAS DE LUCROS	5.000
TOTAL DO PASSIVO	15.000

Considerando exclusivamente os dados apresentados, podemos afirmar que a investidora, Cia. Alvorada, realizou um investimento:

- em coligada sem ágio ou deságio;
- em controlada com deságio;
- em controlada com ágio;
- em coligada com deságio;
- em coligada com ágio.

(SOLUÇÃO)

$$\% \text{ de participação} = \frac{3.120 \text{ ações}}{10.000 \text{ ações}} = 31,20\%$$

De acordo com o § 1º do art. 243 da Lei nº 6.404/76, são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. De acordo com o § 5º, é presumida influência significativa quando a investidora for titular de vinte por cento ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Desta forma, tendo em vista que a Cia. Alvorada possui 31,20% das ações ordinárias da investida, isto é, 31,20% do capital da investida, então esta é uma coligada.

Investimento anterior (não havia).....	ZERO
(+) Custo de aquisição das ações.....	R\$ 4.368,00
(-) Investimento atual (31,20% R\$ 11.000).....	(R\$ 3.432,00)
(=) Ágio na aquisição de ações.....	R\$ 936

(Opção e)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12: (Auditor-Fiscal Tributário – ISS – SP/Fundação Carlos Chagas – Adaptada) Ao analisar os investimentos permanentes da Cia. Monte Alto, o auditor externo verificou que uma participação societária na Cia. Flora Azul havia sido adquirida por R\$ 500.000,00, com ágio de R\$ 100.000,00 sobre o valor patrimonial das ações da investida. O motivo do ágio foi a existência de imóveis na investida, cujo valor de mercado superava o valor contábil em R\$ 200.000,00. No final do exercício, a Cia. Flora Azul efetuou a reavaliação desses imóveis por esses exatos R\$ 200.000,00, fato não registrado na contabilidade da investidora. O lançamento de ajuste recomendado pelo auditor foi:

- Ágio na aquisição de Investimentos – Cia. Flora Azul
a Ajustes de Avaliação Patrimonial – Cia. Flora Azul 100.000,00
- Investimentos – Cia. Flora Azul
a Ágio na aquisição de Investimentos – Cia. Flora Azul 100.000,00

- | | | |
|----|--|------------|
| c) | Ajustes de Avaliação Patrimonial – Cia. Flora Azul | |
| | a Investimentos – Cia. Flora Azul | 100.000,00 |
| d) | Investimentos – Cia. Flora Azul | |
| | a Ajustes de Avaliação Patrimonial – Cia. Flora Azul | 200.000,00 |
| e) | Investimentos – Cia. Flora Azul | |
| | a Ágio na aquisição de Investimentos – Cia. Flora Azul | 200.000,00 |

(SOLUÇÃO)

Se o ágio na investidora de R\$ 100.000,00 foi justificado pela subavaliação do valor contábil dos imóveis da investida em relação ao valor de mercado no total R\$ 200.000,00, necessariamente a participação da investidora no capital da investida é de 50%.

Desta forma, após a reavaliação de R\$ 200.000,00 nos imóveis da investida, a investidora irá amortizar o referido ágio de R\$ 100.000,00 em contrapartida com a conta Investimentos, da seguinte forma:

D – Investimentos	100.000,00
C – Ágio na aquisição de Investimentos	100.000,00

(Opção b)

Comentário extra: *Caso a investidora não tivesse pago ágio na aquisição do investimento, após a reavaliação dos imóveis da investida, a investidora faria o seguinte lançamento:*

D – Investimentos	100.000,00
C – Ajustes de Avaliação Patrimonial	100.000,00

EXERCÍCIO RESOLVIDO 13: (CVM – Analista de Normas Contábeis e Auditoria/ Fundação Carlos Chagas – Adaptada) A Cia. Ursa Maior adquiriu 25% das ações da Cia. Ursa Menor por R\$ 400.000,00, tendo pago ágio sobre o valor patrimonial das mesmas equivalente a 10% do valor total da transação. O fundamento econômico do pagamento do ágio foi que alguns ativos da investida estavam registrados por um valor contábil inferior ao seu valor corrente no mercado. Alguns meses depois, a coligada efetuou a reavaliação desses ativos, contabilizando o respectivo ajuste de avaliação patrimonial pelo valor total de R\$ 200.000,00, e, em consequência, aumentando seu patrimônio líquido em igual montante. O lançamento adequado para o registro desse fato contábil na investidora será:

- | | | |
|----|--|-----------|
| a) | Investimentos | 50.000,00 |
| | a Diversos | |
| | a Ágio na Aquisição de Investimentos | 40.000,00 |
| | a Ajustes de Avaliação Patrimonial – Ativos de Coligadas | 10.000,00 |

b)	Investimentos	
	a Ajustes de Avaliação Patrimonial – Ativos de Coligadas	40.000,00
c)	Investimentos	
	a Ágio na Aquisição de Investimentos – Ativos de Coligadas	50.000,00
d)	Investimentos	50.000,00
	a Diversos	
	a Ágio na Aquisição de Investimentos	40.000,00
	a Resultado Negativo na Equivalência Patrimonial	10.000,00
e)	Diversos	
	a Ajustes de Avaliação Patrimonial – Ativos de Coligadas	50.000,00
	Investimentos	10.000,00
	Ágio na Aquisição de Investimentos	40.000,00

(SOLUÇÃO)

Tendo em vista que a reavaliação do investimento deverá ser de 25% de R\$ 200.000,00, ou seja, R\$ 50.000,00, mas o ágio a amortizar é só de R\$ 40.000,00, então a investidora irá amortizar esse ágio e complementar a diferença de R\$ 10.000,00 fazendo o ajuste de avaliação patrimonial.

(Opção a)

Exercícios de Fixação

1. (Auditor-Fiscal Tributário – ISS – SP/Fundação Carlos Chagas) A Cia. Santo Amaro possui 80% das ações com direito a voto de sua controlada, a Cia. Santa Maria, que representam 40% do total do capital social da investida.
No exercício de 2005, a Cia. Santa Maria vendeu um lote de mercadorias para a investidora por R\$ 400.000,00, auferindo um lucro de R\$ 100.000,00 na transação. Sabendo-se que em 31/12/2005, o patrimônio líquido da controlada era de R\$ 750.000,00 e que a investidora mantinha integralmente o referido lote de mercadorias em seus estoques, a participação societária, avaliada pelo método da equivalência patrimonial na contabilidade da Cia. Santo Amaro, corresponderá a, em R\$:
 - a) 175.000,00;
 - b) 200.000,00;
 - c) 260.000,00;
 - d) 400.000,00;
 - e) 520.000,00.
2. (Auditor-Fiscal Tributário – ISS – SP/Fundação Carlos Chagas) O recebimento de dividendos de participações societárias avaliadas pelo custo deve ser registrado, na escrituração da empresa investidora, a crédito de conta representativa:
 - a) de receita operacional;
 - b) de receita não operacional;
 - c) de resultado da equivalência patrimonial;
 - d) da própria participação societária;
 - e) de deságio na aquisição de investimentos.
3. (Auditor-Fiscal Tributário – ISS – SP/Fundação Carlos Chagas – Adaptada) Ao efetuar a auditoria das contas do ativo não circulante da Cia. Mercúrio, o auditor constatou que a aquisição de 30% das ações da Cia. Polar, cujo capital é composto só por ações ordinárias, realizada durante o exercício, tinha sido contabilizada pelo custo de aquisição de R\$ 300.000,00. Na ocasião da compra, o patrimônio líquido da investida correspondia a R\$ 1.100.000,00 e o da investidora, a R\$ 2.100.000,00. À vista desses fatos, o auditor concluiu que o lançamento em questão estava
 - a) correto, porque o investimento não é relevante para a investidora.
 - b) correto, porque a Cia. Polar não é controlada pela Cia. Mercúrio.
 - c) correto, porque atendeu o princípio contábil do custo como base de valor.
 - d) incorreto, porque o valor do investimento é R\$ 270.000,00, com ágio de R\$ 30.000,00.
 - e) incorreto, porque o valor do investimento é de R\$ 330.000,00, com deságio de R\$ 30.000,00.

4. (Auditor do Tribunal de Contas – CE/Fundação Carlos Chagas – Adaptada) A Cia. Piraju possui 40% das ações da Cia. Andralina, cujo capital é composto exclusivamente por ações ordinárias, registradas em sua contabilidade por R\$ 800.000,00. No final do exercício, o valor do patrimônio líquido da investida, apurado no seu balanço patrimonial, é de R\$ 2.300.000,00. A investidora, em decorrência, deverá registrar em sua contabilidade:
- ganho de capital de R\$ 300.000,00.
 - perda na equivalência patrimonial de R\$ 30.000,00.
 - resultado positivo na equivalência patrimonial de R\$ 120.000,00.
 - dividendos a receber no valor de R\$ 120.000,00.
 - resultado não operacional de R\$ 300.000,00.
5. (CVM – Analista de Normas Contábeis e Auditoria/Fundação Carlos Chagas – Adaptada) A Cia. Omega comprou, à vista, ações representativas de 20% do capital social da Cia. Delta, tendo pago o valor equivalente a R\$ 350.000,00 na transação. Há influência significativa da investidora na investida. Na ocasião, o patrimônio líquido da investidora montava a R\$ 3.000.000,00 e o da investida, a R\$ 1.500.000,00. Pode-se concluir, diante dos fatos expostos, que
- a Cia. Delta e a Cia. Omega não são coligadas.
 - o investimento na Cia. Delta não é relevante para a Cia. Omega.
 - houve pagamento de ágio na aquisição do investimento.
 - a Cia. Omega deve avaliar o investimento na Cia. Delta pelo custo de aquisição.
 - o investimento efetuado na Cia. Delta tem caráter temporário.
6. (CVM – Analista de Mercado de Capitais/Fundação Carlos Chagas – Adaptada) O recebimento, pela investidora, de dividendos pagos por empresa coligada deve ser contabilizado como:
- receita operacional;
 - receita não operacional;
 - reserva de capital;
 - redução da própria conta investimento;
 - receita diferida.
7. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/ESAF) O ágio na compra de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial é determinado pelo valor pago que exceder:
- ao valor de cotação em bolsa;
 - ao valor patrimonial da ação;
 - ao valor do capital da investida;
 - ao valor do capital da investidora;
 - ao valor do capital e reservas de capital da investida.

(Auditor-Fiscal da Receita Federal/ESAF – Adaptada) Dados para a resolução das questões de número 8 e 9.

A Cia. XAVANTE, detentora de 60% do capital ordinário da Cia. CARIRI, ao final do exercício contábil de 20X1, evidencia seu Balanço Patrimonial o valor de 900.000 reais para este investimento societário.

Por ocasião do encerramento do exercício de 20X2, a contabilidade da investida forneceu os valores a seguir para os itens:

Itens identificados na Contabilidade da Investida:

Patrimônio Líquido Ajustado	R\$ 2.150.000,00
Vendas de Estoques para a Investidora	R\$ 2.500.000,00
Margem de Lucro das Vendas Intercompanhias	20%

8. Se ao final do exercício de 20X2 restassem, na Cia. Xavante, R\$ 500.000,00 dos estoques adquiridos da Cia. Cariri e o valor contábil da participação societária registrada na mesma data fosse de R\$ 900.000,00; de acordo com a Instrução CVM 247/96, o valor a ser registrado pela investidora como resultado de equivalência patrimonial seria uma:
- despesa de R\$ 390.000,00;
 - despesa de R\$ 330.000,00;
 - receita de R\$ 330.000,00;
 - despesa de R\$ 290.000,00;
 - receita de R\$ 290.000,00.
9. Se o estoque adquirido pela investidora tivesse sido repassado integralmente a terceiros, o valor ao final dessa participação seria:
- R\$ 1.190.000,00;
 - R\$ 1.230.000,00;
 - R\$ 1.290.000,00;
 - R\$ 1.309.000,00;
 - R\$ 1.390.000,00.
10. (BNDES – Contador/Vunesp) A Cia. Serrana tem 60% das ações de sua controlada, a Cia. Caldense. Em 31.12.X0, sabe-se que:
- nos estoques da controladora, existem mercadorias que lhe foram vendidas pela controlada com um lucro de R\$ 100.000,00;
 - o Patrimônio Líquido da controlada perfazia R\$ 900.000,00.
- Na escrituração da investidora, a participação societária na Cia. Caldense, avaliada pelo método da equivalência patrimonial, conforme o disposto no art. 9º da Instrução CVM nº 247/96, será
- R\$ 60.000,00;
 - R\$ 260.000,00;
 - R\$ 440.000,00;
 - R\$ 480.000,00;
 - R\$ 540.000,00.

11. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/ ESAF) A figura contábil do ágio pode ocorrer por origens e circunstâncias diversas, entre elas a expectativa:

- a) de rentabilidade futura da Participação Societária adquirida;
- b) das despesas futuras da Participação Societária adquirida;
- c) de o valor do Imobilizado Líquido da empresa investida tender para zero;
- d) de prejuízos futuros da Participação Societária adquirida;
- e) de o Patrimônio Líquido da empresa investida ser negativo.

12. O efeito de reavaliação de bens efetuados nas empresas coligadas:

- a) não gera nenhum registro contábil da investidora;
- b) é também registrado pela investidora imediatamente;
- c) é registrado pela investidora no ano subsequente ao fato;
- d) gera o reconhecimento da receita não operacional na investidora;
- e) gera um registro contábil da receita operacional na investidora.

13. Em setembro de 20X1, a Cia. U adquiriu 40% do total das ações da Cia. V, tornando-se sua controladora com 57% do capital votante, sendo tal investimento considerado relevante. Na época, o preço pago na aquisição dessas ações foi de R\$ 54.000, mediante a emissão de um cheque da investidora, e o patrimônio líquido da investida totalizava R\$ 150.000. Assim, pode-se afirmar que o lançamento no livro diário da investidora referente a tal aquisição é:

- a) Participações em Controladas

a Bancos	54.000	
----------	--------	--
- b) Participações em Controladas

a Diversos		
a Bancos	54.000	
a Receita de Equivalência	<u>6.000</u>	60.000
- c) Participações em Controladas

a Diversos		
a Bancos	54.000	
a Deságio a Amortizar	<u>6.000</u>	60.000
- d) Diversos

a Bancos		
Participações em Controladas	48.000	
Ágio a Amortizar	<u>6.000</u>	54.000
- e) Diversos

a Bancos		
Participações em Controladas	48.000	
Despesa de Equivalência	<u>6.000</u>	54.000

14. A Cia. M possui 20% do capital de sua única coligada, Cia. P.

Em 31/12/X0, nos balanços das empresas, entre outros valores, constavam os seguintes (em R\$):

Na Investidora: Participações Societárias – Cia. P 800

Na Investida: Patrimônio Líquido

Capital 3.000

Reservas de Capital 1.000 4.000

Ao longo do exercício social de X1, entre outros fatos, ocorreram os seguintes:

- A Cia. P reavaliou seus imóveis de R\$ 1.900 para R\$ 2.300.
- A Cia. P auferiu um lucro de R\$ 1.200.
- A Cia. P distribuiu R\$ 500 de dividendos.
- A Cia. P aumentou seu capital social com reservas no valor de R\$ 600.

Desta forma, com base nas informações anteriores, pode-se afirmar que no Balanço do dia 31/12/X1, na investidora, o valor do investimento em coligada foi de :

- a) R\$ 1.020;
- b) R\$ 1.140;
- c) R\$ 940;
- d) R\$ 1.060;
- e) R\$ 1.120.

15. Com relação à questão anterior, o valor do Patrimônio Líquido da investida no Balanço de 31/12/X1 foi de:

- a) R\$ 5.100;
- b) R\$ 5.700;
- c) R\$ 4.700;
- d) R\$ 5.300;
- e) R\$ 5.600.

16. Ainda com relação à questão 14, o valor da Receita de Equivalência Patrimonial apurado pela investidora foi de:

- a) R\$ 240;
- b) R\$ 160;
- c) R\$ 140;
- d) R\$ 320;
- e) R\$ 220.

17. (IBGE – Contador/UFRJ) – A empresa “ABC” adquiriu 60% das ações da empresa “Expert” por R\$ 10.000.000,00. Na data de aquisição, o patrimônio líquido da empresa “Expert” era R\$ 13.000.000,00. Ao término do exercício, a empresa “Expert” possuía patrimônio líquido de R\$ 26.000.000,00. Ao efetuar a contabilização, feita com base no método de equivalência patrimonial, o valor do investimento da empresa “ABC” será:

- a) R\$ 13.400.000,00;
- b) R\$ 15.600.000,00;
- c) R\$ 17.800.000,00;
- d) R\$ 18.200.000,00;
- e) R\$ 19.600.000,00.

18. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/ESAF) Em circunstâncias que determinam situações que configurem a existência de perdas já previstas mas não contabilizadas pelas coligadas ou controladas, deve ser constituída uma provisão para perdas em investimentos. Sobre esse assunto a Instrução CVM 247/96, em seu art. 12, inciso II, estabelece como perdas potenciais:
- Responsabilidade formal ou operacional para cobertura de passivo a descoberto e tendência de perecimento de investimento.
 - Elevado risco de paralisação de operações de coligadas e controladas para a cobertura de passivo a descoberto.
 - Eventos que resultem em perdas não provisionadas pelas coligadas ou controladas em suas demonstrações contábeis.
 - Perdas decorrentes de sinistros já ocorridos e ainda não registrados contabilmente pela controlada ou coligada.
 - Tendência de perecimento do investimento e elevado risco de paralisação de operações de coligadas e controladas.
19. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/ESAF) Na ocorrência de eventos aleatórios, em empresas controladas, que tragam como consequência uma diminuição inesperada dos ativos da investida, tornando o valor total desse item patrimonial inferior ao somatório das obrigações para com terceiros, e identificando-se ainda a responsabilidade formal da controladora, na cobertura do passivo a descoberto de sua controlada. O procedimento contábil a ser efetuado pela controladora seria:
- creditar diretamente a conta de participação societária até o limite da equivalência patrimonial e evidenciar o montante que exceder ao valor contábil do investimento apenas nas notas explicativas do exercício em que ocorrer o evento.
 - baixar para o resultado do exercício em que ocorrer o evento, como perda com investimento e controlar em contas de compensação o montante da eventual responsabilidade sobre o passivo a descoberto, só registrando efetivamente quando ocorrer alguma quitação da obrigação assumida.
 - transferir para o grupo diferido o valor de equivalência patrimonial do investimento e amortizar para o resultado em até cinco exercícios subsequentes àquele em que ocorreu o evento, evidenciando o fato em notas explicativas.
 - por não aceitar como dedutível para efeitos fiscais a provisão para perdas específicas para casos como este, a controladora deverá simplesmente baixar como perda total o investimento creditando a conta de participações societárias correspondente.
 - provisionar as perdas com investimento até o limite do valor contábil do investimento, e o valor excedente a esse limite deverá ser registrado no passivo em conta específica, mesmo que para efeitos fiscais essa provisão seja indedutível.
20. (Auditor da Receita Federal/ESAF – Adaptada) A empresa Lua S.A. apresentou valores não circulantes, com os seguintes saldos:

Contas	Saldos
Empréstimos a Coligadas R\$ 200,00	
Ações de Coligadas	R\$ 2.000,00
Ações de Controladas	R\$ 5.000,00
Ações em Outras Cias.	R\$ 1.000,00
Marcas e Patentes	R\$ 400,00
Móveis e Utensílios	R\$ 800,00
Provisão para Perdas em Investimentos	R\$ 100,00
Veículos	R\$ 1.200,00

Observações:

- não há contabilização de correção monetária;
- não houve nenhuma movimentação no saldo das contas;
- as participações acionárias são: PA de 40% em controladas;
PA de 20% em coligadas; e
PA de 10% em outras companhias;
- as controladas apuraram lucro líquido de R\$ 1.000,00 e distribuíram dividendos de R\$ 200,00;
- as coligadas apuraram lucro líquido de R\$ 1.000,00 e distribuíram dividendos de R\$ 200,00.

Contabilizando-se os ajustes necessários ao balanço, no fim do exercício, vamos encontrar essa empresa com um Ativo Não Circulante no valor de:

- a) R\$ 10.860,00;
- b) R\$ 10.980,00;
- c) R\$ 10.620,00;
- d) R\$ 10.900,00;
- e) R\$ 10.820,00.

21. Com base na Lei nº 6.404/76 e suas alterações impostas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, marque a opção que indica afirmativa incorreta.

- a) São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.
- b) Para efeitos da análise da coligação entre investidora e investida, é presumida influência significativa quando a investidora for titular de vinte por cento ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.
- c) Para efeitos da análise da coligação entre investidora e investida, considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.
- d) Nem sempre os investimentos em sociedades coligadas são avaliados pelo método da equivalência patrimonial.
- e) Se uma investidora possuir 9% do capital de uma investida e for comprovada influência significativa na investida, certamente as duas sociedades serão coligadas. Caso, no entanto, não fosse comprovada a influência significativa, não seriam coligadas.

Sejam as informações obtidas das Cias. Celta e Astra em 31/12/X2 (em R\$):

Contas	Cia. Celta	Cia. Astra
ATIVO		
Circulante	25.000	7.000
Realizável LP	9.000	5.000
Investimentos	11.000	-
Imobilizado	93.000	54.000
Intangível	-	7.000
PASSIVO		
Circulante	32.000	17.000
Não circulante	12.000	12.000
Capital	50.000	38.000
Reservas de Capital	6.000	9.000
Reservas de Lucros	3.000	1.000
Receitas	53.000	24.000
Despesas	18.000	28.000

Outras Informações:

- A Cia. Celta é coligada à Cia. Astra, possuindo a primeira 30% do capital da segunda, sendo este o único investimento da Cia. Celta.
- Para a apuração do resultado de X2, falta apenas a avaliação dos investimentos permanentes.
- Até o exercício de X1, os investimentos eram avaliados pelo custo de aquisição.
- Não houve nenhuma correção monetária no período.

Considerando as informações supra, responda às questões de nºs 22 a 24.

22. Aplicando o método da equivalência patrimonial, o valor correto dos Investimentos Permanentes da Cia. Celta será:

- a) R\$ 14.400;
- b) R\$ 9.800;
- c) R\$ 13.200;
- d) R\$ 12.200;
- e) R\$ 11.200.

23. Na Cia. Celta, o lançamento correto na aplicação da equivalência patrimonial seria:

- | | |
|--------------------------------|-------|
| a) D – Despesa de Equivalência | 1.200 |
| C – Investimentos | 1.200 |
| b) D – Investimentos | 3.400 |
| C – Receita de Equivalência | 3.400 |
| c) D – Investimentos | 2.200 |
| C – Receita de Equivalência | 2.200 |
| d) D – Investimentos | 2.200 |
| C – Lucros Acumulados | 2.200 |
| e) D – Investimentos | 2.200 |
| D – Despesa de Equivalência | 1.200 |
| C – Lucros Acumulados | 3.400 |

24. Na investidora, o Resultado do Exercício de X2 foi de:

- a) R\$ 35.000;
- b) R\$ 33.800;
- c) R\$ 38.400;
- d) R\$ 37.200;
- e) R\$ 36.200.

PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES CONTÁBEIS

1. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

De forma geral, princípio é toda proposição diretora, à qual toda norma subsequente deve estar subordinada. Assim, os princípios contábeis são proposições básicas que sujeitam todas as normas contábeis seguintes às suas observâncias.

Atualmente, de acordo com a Resolução nº 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade, os princípios fundamentais de contabilidade são 7 (sete) :

- Entidade
- Continuidade
- Oportunidade
- Registro pelo Valor Original
- Atualização Monetária
- Competência
- Prudência

- 1) **ENTIDADE** – Não se deve confundir o patrimônio da entidade com o patrimônio dos sócios. Assim, por exemplo, se uma empresa possui um imóvel, tal bem não pertence aos sócios da empresa, apesar destes serem proprietários.
- 2) **CONTINUIDADE** – Presume-se que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. Assim, por exemplo, se determinada empresa contrai uma dívida a ser paga em 36 prestações mensais, pelo Princípio da Continuidade, há a presunção de que a empresa continuará em operação em todo esse tempo e, portanto, ao elaborar o seu balanço patrimonial deverá considerar que o total das prestações a serem pagas no próximo exercício deverão ser classificadas no passivo circulante e aquelas que vencerão após o próximo exercício serão classificadas no passivo não circulante.

- 3) OPORTUNIDADE – Os registros do patrimônio e de suas mutações devem feitos de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que os originaram. Assim, por exemplo, se uma empresa adquiriu, em 20 de abril de 00, mercadorias à vista por \$ 4.800, o registro de tal fato deve ser feito nos livros contábeis na mesma data.
- 4) REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL – Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior. Assim, por exemplo, se uma empresa comprou um caminhão para transporte de mercadorias no valor de \$ 36.000, no ativo da empresa deverá constar na conta Veículos \$ 36.000 a mais.
- 5) ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA – Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis.
- 6) COMPETÊNCIA – As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento.
- 7) PRUDÊNCIA – Sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido, deve-se adotar o **menor** valor para os componentes do ATIVO e o **maior** para os componentes do PASSIVO. Assim, por exemplo, se uma empresa adquiriu matéria-prima há algum tempo por \$ 2.400 e, por ocasião do encerramento do seu exercício social, o valor de mercado for de \$ 2.100, a empresa deverá avaliar tal matéria-prima por \$ 2.100, fazendo uma *Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado* no valor de \$ 300. Se, por exemplo, uma empresa estiver sendo processada por um ex-funcionário, podendo pagar uma indenização de \$ 40.000, tal empresa deve supor que pagará, fazendo uma *Provisão para Contingências* no referido valor, representando tal conta uma obrigação classificada no passivo da empresa.

2. RESOLUÇÃO CFC Nº 750, DE 29/12/1993 (AINDA NÃO ALTERADA PELA RESOLUÇÃO Nº 1.282, DE 28/05/2010 – DOU1 DE 02/06/2010)

Dispõe sobre os Princípio Fundamentais de Contabilidade (PFC)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais.

CONSIDERANDO que a evolução da última década na área de Ciência Contábil reclama a atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a que se refere à Resolução CFC nº 530/1981.

RESOLVE:

CAPÍTULO I

DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de contabilidade a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II

DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

Art. 2º. Os Princípios fundamentais de contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante no universo científico e profissional do nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

Art. 3º. São Princípios fundamentais de Contabilidade:

I – o da ENTIDADE;

II – o da CONTINUIDADE;

III – o da OPORTUNIDADE;

IV – o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;

V – o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;

VI – o da COMPETÊNCIA;

VII – o da PRUDÊNCIA.

SEÇÃO I

O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º. O Princípio da ENTIDADE reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independente de pertencer a uma pessoa, conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

SEÇÃO II

O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º. A continuidade ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º. A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º. A observância do Princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação de resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

SEÇÃO III

O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º. O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I — desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II — o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III — o registro deve ensinar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I — a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II — uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III — o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV — os Princípios de ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V — o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

SEÇÃO V

O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Art. 8º. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I — a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos de poder aquisitivo;

II — para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;

III — a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento.

§ 1º. O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º. O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º. As receitas consideram-se realizadas:

I — nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º. Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

SEÇÃO VII O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º. O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de contabilidade.

§ 2º. Observando o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º. A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Art. 11. A inobservância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade constitui infração às alíneas c, d e e do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 12. Revogada a Resolução CFC nº 530/1981, esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1994.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

(Publicado no DOU, em 31/12/1993 e em 7/2/1994)

3. RESOLUÇÃO CFC Nº 774, DE 16/12/1994 (DOU DE 18/1/1995)

Esclarece os Princípios Fundamentais de Contabilidade

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas funções legais e regimentais,

Considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar o apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (em anexo).

Art. 2º. Esta resolução entra em vigor na data de sua assinatura. (José Maria Mendes – Presidente)

ANEXO

Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Sumário

Introdução ao Apêndice

1. A Contabilidade como conhecimento
 - 1.1. A Contabilidade como ciência social
 - 1.2. O Patrimônio objeto da Contabilidade
 - 1.3. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade
 - 1.4. Dos objetivos da Contabilidade
 - 1.5. Das informações geradas pela Contabilidade
 - 1.6. Dos Usuários da Contabilidade
2. Comentários aos Princípios de Contabilidade
 - 2.1. O Princípio da Entidade
 - 2.1.1. A autonomia patrimonial
 - 2.1.2. Da soma ou da agregação de Patrimônio
 - 2.2. O Princípio da Continuidade
 - 2.2.1. Aspectos Conceituais
 - 2.2.2. O Princípio da Continuidade e a “Entidade em marcha”
 - 2.3. O Princípio da Oportunidade
 - 2.3.1. Aspectos conceituais
 - 2.3.2. A integridade das variações
 - 2.3.3. A tempestividade do registro
 - 2.4. O Princípio do Registro pelo Valor Original
 - 2.4.1. Aspectos conceituais
 - 2.4.2. A expressão em moeda nacional
 - 2.4.3. A manutenção dos valores originais nas variações internas

- 2.5. O Princípio da Atualização Monetária
 - 2.5.1. Aspectos conceituais
 - 2.5.2. Dos indexadores da atualização
- 2.6. O Princípio da Competência
 - 2.6.1. As variações patrimoniais e o Princípio da Competência
 - 2.6.2. Alguns comentários sobre as despesas
 - 2.6.3. Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento
- 2.7. O Princípio da Prudência
 - 2.7.1. Aspectos conceituais
 - 2.7.2. Dos limites da aplicação do Princípio

Introdução ao Apêndice

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CFC nº 750/1993, de 29 de dezembro de 1993, requerem, para seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abranger nos próprios enunciados.

O Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, contendo comentários sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão sobre tão importante assunto.

O objetivo, portanto, é explicar e toda explicitação é simples esclarecimento.

1. A Contabilidade Como Conhecimento.

1.1. A Contabilidade como ciência social.

A Contabilidade possui objeto próprio — o Patrimônio das Entidades — e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma ciência social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações — método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes — referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

1.2. O Patrimônio. Objeto da Contabilidade.

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais. Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como

ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos na ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais — por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito — que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daqueles da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem ocorrer da ação do homem, quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o Patrimônio.

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moedas, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias etc.

A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão dos componentes patrimoniais. Assim, quando falarmos em “máquinas”, ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises. Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às “máquinas” como categoria, mas se ocupará de cada máquina em particular, na sua condição do componente patrimonial, de forma que não possa ser confundida com qualquer outra máquina, mesmo de tipo idêntico.

O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja “Valor”, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

$(\text{Bens} + \text{Direitos}) - (\text{Obrigações}) = \text{Patrimônio Líquido}$

Quando o resultado da operação é negativo, convencionou-se denominá-lo de “Passivo a Descoberto”.

O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para com os seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam para que com eles forme o Patrimônio da Entidade.

O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorre nas demais ciências em relação aos respectivos objetos. Por essa razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio cuja apreensão ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento.

1.3. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dados que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois, a condição de simples conceitos.

O atributo da universalidade permite concluir que os princípios não exigiriam adjetivação, pois sempre, por definição, se referem à Ciência da Contabilidade no seu todo. Dessa forma, o qualitativo “fundamentais” visa, tão somente, enfatizar sua magna condição. Esta igualmente elimina a possibilidade da existência de princípios identificados, nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado. Assim, não podem existir princípios relativos aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis, mas somente ao objeto desta, o Patrimônio. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional, característica essencial das normas-expressões de direito positivo, que a partir dos princípios estabelecem ordenadamente sobre “como fazer”, isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios, etc., tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais. Dessa maneira, alcança-se um todo organicamente integrado, em que, com base nas verdades gerais, se chega ao detalhe aplicado, mantidas a harmonia e coerência do conjunto.

Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecem regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

Os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrinas e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade.

É evidente que, em muitos aspectos, não há como se falar em unanimidade de entendimento, mas até em desacordo sobre muitos temas teórico-doutrinários. Temos uma única ciência, mas diversas doutrinas. Entretanto, cumpre ressaltar que tal situação também ocorre nas demais ciências sociais e, muitas vezes, até mesmo nas ciências ditas exatas.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do Patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Como os princípios alcançam o patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas. Esta é a razão pela qual os objetivos práticos da Contabilidade são caracterizados pela palavra “informação”.

1.4. Dos objetivos da Contabilidade

A existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência “pura”, aquela que se concentra, tão somente, no seu objeto. Aliás, na própria área contábil, encontramos muitos pesquisadores cuja obra não apresenta qualquer escopo pragmático, concentrando-se na Contabilidade como ciência. De qualquer forma, como já vimos, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objetivos da Contabilidade no termo científico, a partir do seu objeto, que é o Patrimônio, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expresso sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionados aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentrados, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo “econômico”, empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido para mais ou para menos, correntemente conhecidas como “receitas” e “despesas”. Já os aspectos qualificados como “financeiro” concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

Cumpra também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamo-nos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

1.5. Das informações geradas pela Contabilidade

De forma geral, no âmbito dos profissionais e usuários da Contabilidade, os objetivos desta, quando aplicada a uma Entidade particularizada, são identificados com a geração de informações, a serem utilizadas por determinados usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios. A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade dependerão, sempre, da observância aos seus Princípios, cuja aplicação à solução de situações concretas deve considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados. Isso significa, com grande frequência, o uso de projeções sobre os contextos em causa, o que muitos denominam de visão prospectiva nas aplicações contábeis.

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem, pois, permitir ao usuário, como partícipe do mundo econômico:

- observar e avaliar o comportamento;
- comparar os seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso, para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Os requisitos referidos levam à conclusão de que deve haver consistência nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, tanto quanto possível, também entre Entidades distintas que pertençam a um mesmo mercado como um todo. Tal desiderato é extremamente incentivado pelo sistema formal de normas, cuja coerência estrutural é garantida pela observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecendo-se, pois, o necessário elo de ligação entre a Ciência da Contabilidade e seus ordenamentos aplicados. Evidentemente o preceito em análise, conhecido por “consistência”, não constitui princípio da Contabilidade, mas regra técnico-comportamental. Tanto isto é verdade que procedimentos aplicados, mesmo fixados como norma, podem ser alterados em função das necessidades dos usuários ou mesmo da qualidade dos resultados da sua aplicação, enquanto que os princípios que os fundamentaram permanecem inalterados.

1.6. Dos Usuários da Contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, nas demonstrações contábeis.

Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vista à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios fundamentais, o que torna a Contabilidade um verdadeiro catalisador do mercado de ações

O tema é vital e, por consequência, deve-se manter vigilância sobre o grau em que os objetivos gerais da Contabilidade aplicada a uma atividade particularizada estão sendo alcançados. O entendimento das informações pelos próprios usuários pode levá-los à conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

2. Comentários aos Princípios Fundamentais de Contabilidade

A Resolução CFC nº 750/1993 dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, elencando-os em seu art. 3º e conceituando-os nos seus artigos quarto ao décimo.

2.1. O Princípio da Entidade

“Art. 4º – O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nessa acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas em uma unidade de natureza econômico-contábil”.

2.1.1 A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimentos e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito de exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos como em termos qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a ideia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou “microentidades”, precisamente porque sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir uma nova Entidade será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade for transferida para outra unidade, eventualmente, até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na Contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

2.1.2. Da soma ou da agregação de patrimônios

O Princípio da Entidade apresenta corolário de notável importância, notadamente pelas suas repercussões de natureza prática: as somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade. Tal fato assume especial relevo por abranger as demonstrações contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob um controle único.

A razão básica é a de que as Entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus Patrimônios permanecem de sua propriedade. Como não há transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma Entidade. O segundo ponto a ser considerado é o de que a consolidação se refere às demonstrações contábeis, mantendo-se a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no âmbito das Entidades consolidadas, resultando em uma unidade de natureza econômico-contábil, em que os qualificativos ressaltam os aspectos de maior relevo: o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil de sua estruturação.

As demonstrações contábeis consolidadas, apresentando a posição patrimonial e financeira, resultado das operações, as origens e aplicações de recursos ou os fluxos financeiros de um conjunto de Entidades sob controle único, são peças contábeis de grande valor informativo para determinados usuários, embora isso não elimine o fato de que outras informações possam ser obtidas nas demonstrações que foram consolidadas.

2.2. O Princípio da Continuidade

“Art. 5º – A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, deve ser considerada quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º – A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da Entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º – A observância do princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do princípio da COMPETÊNCIA por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado”.

2.2.1. Aspectos conceituais

O princípio da CONTINUIDADE afirma que o Patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade. A suspensão das suas atividades pode provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor. A queda do nível de ocupação pode também provocar efeitos semelhantes. A modificação no estado de coisas citado pode ocorrer por diversas causas, entre as quais ressaltam as seguintes:

a) modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a Entidade. Exemplo neste sentido é a queda de poder aquisitivo da população, que provoca redução no consumo de bens, o que, a sua vez, resulta na redução do grau de ocupação de muitas Entidades;

b) mudanças de política governamental, como, por exemplo, na área cambial, influenciando diretamente o volume das exportações de determinados ramos econômicos, com efeito direto nos níveis de produção de determinadas Entidades;

c) problemas internos das próprias Entidades, consubstanciados no envelhecimento tecnológico dos seus processos ou produtos, superação mercadológica destes, exigência de proteção ambiental, falta de capital, falta de liquidez, incapacidade administrativa, dissensões entre os controladores da Entidade e outras causas quaisquer que levem a Entidade a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente alijada do mercado;

d) causas naturais ou fortuitas que afetem a manutenção da Entidade no mercado, tais como inundações, incêndios, ausência de materiais primários por quebras de safras.

A situação-limite na aplicação do Princípio da CONTINUIDADE é aquela em que há completa cessação das atividades da Entidade. Nessa situação, determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas. Mas até mesmo ativos materiais, como estoques, ferramentas ou máquinas, podem ter seu valor modificado substancialmente. As causas da limitação da vida da Entidade não influenciam o conceito da continuidade; entretanto, como constituem informação de interesse para muitos usuários, quase sempre são de divulgação obrigatória, segundo norma específica. No caso de provável cessação da vida da Entidade, também o passivo é afetado, pois, além do registro das exigibilidades, com fundamentação jurídica, também devem ser contemplados os prováveis desembolsos futuros, advindos da extinção em si.

Na condição de Princípio, em que avulta o atributo da universalidade, a continuidade aplica-se não somente à situação de cessação integral das atividades da Entidade, classificada como situação-limite no parágrafo anterior, mas também àqueles casos em que há modificação no volume de operações, de forma a afetar o valor de alguns componentes patrimoniais, obrigando ao ajuste destes, de maneira a ficarem registrados por valores líquidos de realização.

O Princípio da Continuidade, à semelhança do da Prudência, está intimamente ligado com o da Competência, formando-se uma espécie de trilogia. A razão é simples: a continuidade, como já vimos, diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente, em despesa. Mas a continuidade também alcança a representação quantitativa e qualitativa do patrimônio de outras maneiras, especialmente quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidades. Nesta última circunstância, sua ligação será com o Princípio da Oportunidade.

2.2.2. O Princípio da Continuidade e a “entidade em marcha”

A denominação “Princípio da Continuidade”, como também a de “entidade em marcha”, ou *going concern*, é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e também na literatura contábil estrangeira. Embora o Princípio da Continuidade também parta do pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente — o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material, não se fundamenta na ideia de Entidade em movimento.

O motivo é extremamente singelo, pois uma Entidade com suas atividades reduzidas ou suspensas temporariamente continuará a ser objeto da Contabilidade enquanto dispuser de patrimônio. Isso permanece verdade no caso de a Entidade suspender definitivamente suas atividades. O que haverá, tão somente, é a reapreciação dos componentes patrimoniais, quantitativa e qualitativamente, precisamente em razão dos ditames do Princípio da Continuidade. A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objeto da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão somente, sua composição e valor, isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações.

O próprio uso da receita como parâmetro de formação de juízo sobre a situação de normalidade da Entidade, embora válido na maioria das Entidades, não pode ser universal, pois, em muitas delas, a razão de ser não é a receita, tampouco o resultado.

2.3. O Princípio da Oportunidade

“Art. 6º — O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único — Como resultado da observância do Princípio da Oportunidade:

- I — desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;
- II — o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;
- III — o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.”

2.3.1. Aspectos conceituais

O Princípio da Oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, rela-

tivas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendam a enfatizá-lo nas informações contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:

- a) transações realizadas com outras Entidades formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;
- b) eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, como modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais etc.;
- c) movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do Patrimônio, como a transformação de materiais em produtos semifabricados ou destes em produtos prontos, mas também a estrutura quantitativo-qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

O Princípio da Oportunidade abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-lo de Princípio da Universalidade.

O Princípio da Oportunidade tem sido confundido, algumas vezes, com o da Competência, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto, na competência, o fulcro está na qualificação das variações, diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não. Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

2.3.2. A integridade das variações

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetárias quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação seja regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva de sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. Bons exemplos neste sentido fornecem as depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.

2.3.3. A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

2.4. O Princípio do Registro Pelo Valor Original

“Art 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos em valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes deve ser com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultados do consenso com os agentes ou da imposição destes;

II – uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO DO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.”

2.4.1. Os elementos essenciais do Princípio

O princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a viga mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a ideia de que a avaliação deva ser realizada com fundamento no valor da entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade – contabilmente, outras Entidades – ou da imposição destes. Não importa, pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento de sua ocorrência. Naturalmente, se, com o passar do tempo, houver a modificação do valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência.

Os ajustes somente serão para menos, em razão da essência do próprio Princípio.

A rigorosa observância do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como um todo e, especificamente, do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação, fator essencial na compatibilidade dos dados, relatos e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação.

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado. Mantém-se, no caso, intocado o princípio em exame, com a única diferença em relação às situações usuais: uma das partes envolvidas – caso daquela representativa do mundo externo – abre mão da contraprestação, que se transforma em aumento do Patrimônio Líquido da Entidade recebedora da doação. Acessoriamente, pode-se lembrar que o fato de o ativo ter-se originado de doação não repercute na sua capacidade futura de contribuir à realização dos objetivos da Entidade.

2.4.2. A expressão em moeda nacional

A expressão do valor dos componentes patrimoniais em moeda nacional da necessidade de homogeneização quantitativa do patrimônio e das suas mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade e se possibilitarem agrupamentos de valores. Ademais, este aspecto particular, no âmbito do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, visa a afirmar a prevalência da moeda do País e, conseqüentemente, o registro somente nela. O corolário, o de que quaisquer transações em moeda estrangeira devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro.

2.4.3. A manutenção dos valores originais nas variações internas

O princípio em análise, como não poderia ser diferente, em termos lógicos, mantém-se plenamente nas variações patrimoniais que ocorrem no interior da Entidade, quando acontece a agregação ou a decomposição de valores. Os agregados de valores – cuja expressão mais usual são os estoques de produtos semifabricados e prontos, os serviços em andamento ou terminados, as culturas em formação, etc. – representam, quantitativamente, o somatório de inúmeras variações patrimoniais qualitativas, formando conjuntos de valores constituídos com base em valores atinentes a insumos de materiais, depreciações, mão de obra, encargos sociais, energia, serviços de terceiros, tributos, e outros, classes de insumos que, em verdade, configuram a consumpção de ativos, como estoques, equipamentos ou, diretamente, recursos

pecuniários. Os agregados são, pois, ativos resultantes da transformação de outros ativos, e em alguns casos deixam logo tal condição, como aqueles referentes a funções como as de administração geral, comercialização no País, exportação e outras.

A formação dos agregados implica o uso de decomposições, como acontece no caso das depreciações geradas por uma máquina em particular: a transação com o mundo exterior resultou na ativação da máquina, mas a consumpção desta dar-se-á gradativamente, ao longo do tempo, mediante as depreciações.

Todavia, estas, mesmo quando relativas a um espaço curto de tempo — um mês, por hipótese — normalmente são alocadas a diversos componentes do patrimônio, como, por exemplo, aos diferentes produtos em elaboração.

Os fatos mencionados comprovam a importância do princípio em exame na Contabilidade aplicada à área de custos, por constituir-se na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das Entidades, em que não existe a criação de valores, mas a simples redistribuição daqueles originais.

Finalmente, cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados segundo sua perda de valor econômico. Porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.

2.5. O Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

“Art. 8º — Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único — São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I — a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II — para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o Patrimônio Líquido;

III — a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período”.

2.5.1 Aspectos conceituais

O princípio da Atualização Monetária existe em função do fato em que a moeda — embora mundialmente aceita como medida de valor — não representa unidade constante de poder aquisitivo. Por consequência, sua expressão formal deve ser ajustada, a fim de que permaneçam substantivamente corretos — isto é, segundo as transações originais — os valores dos

componentes patrimoniais e, via de decorrência, o Patrimônio Líquido. Como se observa, o Princípio em causa se constitui seguimento lógico daquele do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, pois preceitua o ajuste formal dos valores fixados segundo este, buscando a manutenção da substância original sem que isto implique qualquer modalidade de reavaliação.

Em diversas oportunidades no passado, o princípio foi denominado de “correção monetária”, expressão inadequada, pois ele não estabelece qualquer “correção” de valor, mas apenas atualiza o que, em tese, não deveria ter variado: o poder aquisitivo da moeda. Esta é, aliás, a razão pela qual o princípio, quando aplicado à prática, se manifesta por meio de índice que expressa a modificação da capacidade geral de compra da moeda, e não a variação particular do preço de um bem determinado.

O princípio diz respeito, dada sua condição de universalidade, a todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente às demonstrações contábeis, que representam apenas uma das modalidades de expressão concreta da Contabilidade, aplicada a uma Entidade em particular. Mas, como as demonstrações contábeis são, em geral, a forma mais usual de comunicação entre a Entidade e o usuário, as normas contábeis alicerçadas no princípio em exame contêm sempre ordenamentos sobre como deve ser realizado o ajuste, o indexador utilizado e a periodicidade de aplicação.

2.5.2. Dos indexadores da atualização

A atualização monetária deve ser realizada mediante o emprego de meios — indexadores, moedas referenciais, reais ou não — que reflitam a variação por índice geral de preços da economia brasileira. A utilização de um parâmetro de caráter geral e de forma uniforme por todas as Entidades é indispensável, a fim de que sejam possíveis comparações válidas entre elas.

O uso de indexador único, embora indispensável, não resolve inteiramente o problema da atualização monetária, pois não alcança a questão da fidedignidade de que se reveste o dito indexador, na expressão do poder aquisitivo da moeda. Todavia, no caso, não se trata de questão atinente aos Princípios Contábeis, mas de problema pertencente à Ciência Econômica, no campo teórico-doutrinário, e à política, em termos aplicados.

2.6. O Princípio da COMPETÊNCIA

“Art. 9º — As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º — O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição do Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º — O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é a consequência natural do respeito ao período em que ocorrer a sua geração.

§ 3º – As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriores pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º – Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;

II – pela diminuição ou extinção de um valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem correspondente ativo”.

2.6.1. As variações patrimoniais e o Princípio da COMPETÊNCIA

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de “qualitativas”, ou “permutativas”, enquanto as segundas são chamadas de “quantitativas”, ou “modificativas”. Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A COMPETÊNCIA é o princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas” – e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas” –, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente, do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

O Princípio da COMPETÊNCIA é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a COMPETÊNCIA o Princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas. Cabe, entretanto, sublinhar que tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais Princípios, pois o *status* de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica.

2.6.2. Alguns comentários sobre as despesas

As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumpção é somente parcial, como no caso das depreciações ou das perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA à prática de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as empresas do tipo em referência, localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até *royalties*. A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos.

Nos casos de Entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, os custos incorridos são ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração das receitas, mediante depreciação ou amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesquisa e desenvolvimento de produtos – muito frequentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naquelas que empregam alta tecnologia, quando a amortização dos custos ativados é feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.

2.6.3. Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento

A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade – entendida a palavra “bem” em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadorias, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando este o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer. Normalmente, a transação é firmada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor da venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de

receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo por desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a geração de novos ativos sem a intervenção de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente.

Mas as diversas fontes de receita citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissoluvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita na situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta. Ademais, aceitar-se, por exemplo, a valorização de estoque significaria o reconhecimento de aumento do Patrimônio Líquido, quando sequer há certeza da venda a realizar-se e, mais ainda, por valor consentâneo àquele da reavaliação, configurando-se manifesta afronta ao princípio da Prudência. Aliás, as valorizações internas trariam no seu bojo sempre um convite à especulação e, conseqüentemente, ao desrespeito a este princípio.

A receita de serviços deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços efetivamente prestados. Em alguns casos, os princípios contratados preveem cláusulas normativas sobre o reconhecimento oficial dos serviços prestados e da receita correspondente. Exemplo neste sentido oferecem as empresas de consultoria, nas quais a cobrança de serviços é feita segundo as horas-homens de serviços prestados, durante, por exemplo, um mês, embora os trabalhos possam prolongar-se por muitos meses ou até ser por prazo indeterminado. O importante, nestes casos, é a existência de unidade homogênea de medição formalizada contratualmente, além, evidentemente, da medição propriamente dita. As unidades físicas mais comuns estão relacionadas com tempo — principalmente tempo-homem e tempo-máquina —, embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos por tipo de material escavado, metros lineares de avanço na perfuração de poços artesianos e outros.

Nas Entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, deve ocorrer o reconhecimento gradativo da receita, proporcionalmente ao avanço da obra, quando ocorre a satisfação concomitante dos seguintes requisitos:

- o preço do produto é estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, quando houver;
- não há riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto de parte do vendedor, quanto do comprador;
- existe estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

Assim, no caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos. O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos — reais ou estimados — ou etapas vencidas.

2.7. O Princípio da PRUDÊNCIA

“Art. 10 – O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º – O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais da Contabilidade.

§ 2º – Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º – A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável”.

2.7.1. Aspectos conceituais

A aplicação do Princípio da Prudência – de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação – está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da Prudência deverá ocorrer concomitantemente com a do Princípio da Competência, conforme assinalado no parágrafo 2º, quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

A PRUDÊNCIA deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL e da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, surge dúvida sobre a correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo. Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis. A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante.

Cabe observar que o atributo da incerteza, à vista no exemplo referido no parágrafo anterior, está presente, com grande frequência, nas situações concretas que demandam a observância do Princípio da Prudência. Em procedimentos institucionalizados, por exemplo, em relação aos “métodos” de avaliação de estoques, o Princípio da PRUDÊNCIA, raramente, encontra aplicação.

No reconhecimento de exigibilidade, o Princípio da PRUDÊNCIA envolve sempre o elemento incerteza em algum grau, pois, havendo certeza, cabe, simplesmente, o reconhecimento delas, segundo o Princípio da OPORTUNIDADE.

Para melhor entendimento da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, cumpre lembrar que:

- os custos ativados devem ser considerados como despesa no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem para a realização dos objetivos operacionais da Entidade;
- todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesa;
- os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional, com amortização a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

2.7.2. Dos limites da aplicação do Princípio

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a consequente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

O comentário inserido no parágrafo anterior ressalta a grande importância das normas concernentes à aplicação da PRUDÊNCIA, com vista a impedir-se a prevalência de juízos puramente pessoais ou de outros interesses.

4. CONVENÇÕES CONTÁBEIS

A aplicação dos Princípios Contábeis deve ser orientada e sistematizada, visando evitar exageros, equívocos e inconveniências. Aí é que entram as Convenções Contábeis, as quais visam restringir ou limitar ou, até mesmo, modificar parcialmente a aplicação dos princípios contábeis.

Os Princípios representam a larga estrada a seguir rumo a uma cidade. As Convenções (Restrições) seriam como sinais ou placas indicando, com mais especificidade, o caminho a seguir, os desvios, as entradas, saídas etc.

São convenções contábeis:

- Consistência
- Conservadorismo
- Materialidade
- Objetividade

- 1) **CONSISTÊNCIA** – Uma vez adotado determinado padrão de procedimento, dentre outros também válidos, para atingir-se determinado fim, deve-se evitar a mudança frequente, a fim de que não seja prejudicada a comparabilidade dos relatórios contábeis. Se, por exemplo, uma determinada empresa adota o método do Custo Médio para controle de seus estoques, é recomendável que não adote outro critério de controle, como, por

exemplo, o critério PEPS (a primeira mercadoria que entra é a primeira que sai), lembrando que ambos os critérios satisfazem ao mesmo princípio fundamental: Registro pelo Valor Original. Caso haja mudança de critério, tal mudança deverá ser indicada.

- 2) **CONSERVADORISMO** – Apesar de ser equivalente ao princípio da **Prudência**, é considerado uma convenção, visto que modifica o princípio do **Registro pelo Valor Original**.
- 3) **MATERIALIDADE** – Restringe a aplicação do princípio da **Oportunidade**. Como já visto, este princípio impõe o registro imediato à ocorrência do fato. Porém, em muitos casos, seria uma perda de tempo e um desperdício de dinheiro o registro imediato à ocorrência do fato, como, por exemplo, o registro imediato do consumo de material de expediente, caso as quantidades consumidas fossem irrelevantes. Neste caso, tal consumo seria melhor efetuado após um período, no qual fosse consumida uma quantidade relativamente relevante.
- 4) **OBJETIVIDADE** – Restringe a aplicação do princípio do **Registro pelo Valor Original**, tendo em vista a possibilidade de um excessivo liberalismo na escolha de critérios de atribuição de valor. Se, na avaliação de determinado bem dispõem-se de duas fontes, uma subjetiva e outra objetiva, deve-se ter como base a fonte objetiva. Se, por exemplo, um contador, para a contabilização do valor de um determinado bem, tivesse que optar entre uma nota fiscal de compra e um laudo de reavaliação, a escolha ideal seria o mais objetivo, ou seja, a nota fiscal.

5. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.282, DE 28/05/2010 – DOU 1 DE 02/06/2010

Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/1993, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, Considerando que, por conta do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que discute a aplicabilidade dos Princípios Fundamentais de Contabilidade contidos na Resolução CFC nº 750/1993;

Considerando a necessidade de manutenção da Resolução CFC nº 750/1993, que foi e continua sendo referência para outros organismos normativos e reguladores brasileiros;

Considerando a importância do conteúdo doutrinário apresentado na Resolução CFC nº 750/1993, que continua sendo, nesse novo cenário convergido, o alicerce para o julgamento profissional na aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade;

Considerando que, para assegurar a adequada aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade à luz dos Princípios de Contabilidade, há a necessidade de harmonização dos dois documentos vigentes (Resolução CFC nº 750/1993 e NBC T 1);

Considerando que, por conta dessa harmonização, a denominação de Princípios Fundamentais de Contabilidade deva ser alterada para Princípios de Contabilidade, visto ser suficiente para o perfeito entendimento dos usuários das demonstrações contábeis e dos profissionais da Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Os “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)”, citados na Resolução CFC nº 750/1993, passam a denominar-se “Princípios de Contabilidade (PC)”.

Art. 2º O “Considerando” da Resolução CFC nº 750/1993 passa a vigorar com a seguinte redação:

“Considerando a necessidade de prover fundamentação apropriada para interpretação e aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade,”

Art. 3º Os arts. 5º, 6º, 7º, 9º e o § 1º do art. 10, da Resolução CFC nº 750/1993, passam a vigorar com as seguintes redações:

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.”

(...)

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.”

Art. 10. (...)

“Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.”

Art. 4º Ficam revogados o inciso V do art. 3º, o art. 8º e os §§ 2º e 3º do art. 10, da Resolução CFC nº 750/1993, publicada no DOU, Seção I, de 31/12/1993; a Resolução CFC nº 774/1994, publicada no DOU, Seção I, de 18/01/1995, e a Resolução CFC nº 900/2001, publicada no DOU, Seção I, de 03/04/2001.

Art. 5º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

JUAREZ DOMINGUES CARNEIRO

Presidente do Conselho

EXERCÍCIO RESOLVIDO: (Susep / Analista Técnico/Esaf) A empresa Tecnotécnica S/A possuía, há dois anos, um computador de grande porte e de última geração, adquirido à vista por US\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil dólares americanos) quando a cotação estava a R\$ 1,10 por US\$ 1.00.

No balanço do final do ano 2000, como a cotação do dólar americano estava a R\$ 1,25 por US\$ 1.00, a empresa mandou contabilizar a atualização desse item do seu ativo permanente para R\$ 31.250,00, baseada na declaração formal do fabricante de que a referida cotação era exata no dia do balanço.

À luz das normas e legislação aplicáveis no Brasil, o procedimento contábil:

- a) está correto, desde que a diferença seja creditada como Reserva de Capital;
- b) está correto, desde que a diferença seja creditada em Reserva de Reavaliação;
- c) está correto, desde que a diferença seja creditada como Reserva de Lucros a Realizar;
- d) está correto, desde que a diferença seja creditada como Receita do Exercício;
- e) não está correto.

(SOLUÇÃO)

(Opção e) – À luz do Princípio do Registro pelo Valor Original. Se fosse o caso de aplicação do Princípio da Atualização Monetária, no Brasil, a variação cambial de qualquer moeda estrangeira não mede inflação.

Exercícios de Fixação

1. Não se deve confundir o patrimônio da entidade com o patrimônio dos sócios.

- a) Princípio da entidade.
- b) Princípio da continuidade.
- c) Princípio da oportunidade.
- d) Princípio da prudência.
- e) Princípio da competência.

2. Seja a relação seguinte:

- entidade
- continuidade
- controle
- oportunidade
- planejamento
- registro pelo valor original
- materialidade
- objetividade
- prudência
- escrituração
- auditoria
- consistência
- demonstrações

Assim, da relação anterior, o número de elementos que não representam princípios contábeis é igual a:

- a) 2;
- b) 3;
- c) 4;
- d) 6;
- e) 8.

3. A Indústria de Peças ABC S/A adquiriu, em novembro de 1999, matérias-primas por R\$ 34.000, as quais seriam usadas em janeiro de 2000. No final de dezembro, por ocasião do encerramento do exercício social, o valor de mercado das mesmas era de R\$ 29.000 e, desta forma, a empresa fez uma Provisão para Ajuste de Estoques ao Valor de Mercado no valor de R\$ 5.000. O princípio contábil observado pela empresa, ao fazer tal provisão, foi o do(a):

- a) prudência;
- b) registro pelo valor original;
- c) atualização monetária;
- d) competência;
- e) oportunidade.

4. Entre alternativas igualmente válidas, adotar o menor valor para o ativo e o maior valor para o passivo.

- a) Princípio da entidade.
- b) Princípio da continuidade.
- c) Princípio do registro pelo valor original.
- d) Princípio da competência.
- e) Princípio da prudência.

5. Deve-se registrar o fato contábil ocorrido imediatamente à sua ocorrência.

- a) Princípio da entidade.
- b) Princípio da oportunidade.
- c) Princípio da competência.
- d) Princípio da prudência.
- e) Princípio do registro pelo valor original.

6. Considere os seguintes elementos:

- Auditoria
- Prudência
- Patrimônio

Assim, marque a opção que indica os respectivos significados.

- a) Objeto, técnica, princípio.
- b) Técnica, princípio, objeto.
- c) Princípio, técnica, objeto.
- d) Objeto, princípio, técnica.
- e) Princípio, objeto, técnica.

7. Com base na Resolução CFC nº 750/1993, associe:

- I – Princípio da Entidade
- II – Princípio da Continuidade
- III – Princípio da Oportunidade
- IV – Princípio do Registro pelo valor Original
- V – Princípio da Atualização Monetária
- VI – Princípio da Competência
- VII – Princípio da Prudência

- () Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.
- () Não se deve confundir o patrimônio de uma entidade com aqueles dos seus sócios ou proprietários.
- () O registro do patrimônio e das suas mutações deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.
- () A continuidade ou não da entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

- () Diante de alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido, deve-se adotar o menor valor para os componentes do Ativo e o maior, para os componentes do Passivo.
 - () Os efeitos da variação do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.
 - () As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
- a) I, II, III, IV, V, VI e VII.
 - b) IV, I, III, II, VII, V e VI.
 - c) IV, I, III, V, II, VI e VII.
 - d) IV, I, V, VI, III, II e VII.
 - e) IV, I, II, III, VII, V e VI.

8. É convenção contábil semelhante ao princípio da prudência:

- a) consistência;
- b) conservadorismo;
- c) objetividade;
- d) materialidade;
- e) oportunidade.

9. (Analista de Mercado de Capitais – CVM/Esaf) O procedimento de segregar o patrimônio da empresa avaliada do patrimônio de seus sócios está fundamentado no conceito da:

- a) materialidade;
- b) identidade;
- c) prudência;
- d) entidade;
- e) relatividade.

10. Reconhecer os efeitos da variação do poder aquisitivo da moeda:

- a) Registro pelo valor original.
- b) Atualização monetária.
- c) Competência.
- d) Prudência.
- e) Oportunidade.

11. Uma empresa, ao adquirir material de escritório, registrou imediatamente tal fato nos livros contábeis. O princípio contábil observado foi o do(a):

- a) oportunidade;
- b) registro pelo valor original;
- c) atualização monetária;
- d) competência;
- e) prudência.

12. Em abril de 1994, a Industrial Metox S/A adquiriu uma máquina para uso em sua fábrica no valor de R\$ 12.000, sendo ainda apurados os seguintes gastos:

- Fretes e seguros pagos a uma empresa que transportou a máquina até a Industrial Metox S/A = R\$ 300
- Despesas com a instalação da máquina = R\$ 500

No patrimônio da empresa, o referido bem foi registrado por R\$ 12.800. Assim, o procedimento adotado pela empresa está:

- a) incorreto, pois o bem deveria ser registrado por R\$ 12.000;
- b) incorreto, pois não observa o princípio contábil da oportunidade;
- c) correto, pois observa o princípio contábil da prudência;
- d) correto, pois observa o princípio contábil do registro pelo valor original, tendo em vista que o valor original não inclui apenas o valor da compra, e sim todos os valores envolvidos para que o bem esteja no patrimônio da empresa;
- e) incorreto, pois não observa o princípio contábil da atualização monetária.

13. A Cia. Comercial Lemos, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, registrou como despesa de janeiro de 1999 o aluguel referente a dezembro de 1998. O princípio contábil não observado foi o do(a):

- a) prudência;
- b) competência;
- c) registro pelo valor original;
- d) atualização monetária;
- e) oportunidade.

14. A convenção contábil da(o) _____ restringe o princípio da Oportunidade, pois, em muitos casos, dada a irrelevância dos valores envolvidos, como, por exemplo, o consumo de material de expediente em pequenas quantidades, não seria útil a elaboração imediata de registros contábeis.

- a) consistência;
- b) conservadorismo;
- c) materialidade;
- d) objetividade;
- e) prudência.

15. A constituição de Provisões está baseada nos princípios da:

- a) oportunidade, competência e entidade;
- b) oportunidade, registro pelo valor original e entidade;
- c) competência, registro pelo valor original e prudência;
- d) oportunidade, competência e prudência;
- e) entidade, atualização monetária e prudência.

16. (Auditor de Tributos Municipais/CE/Esaf – Escola de Administração Fazendária) Jorge Trapalhão é comerciante (revenda de produtos veterinários) e fazendeiro. Apesar de a fazenda não estar incorporada ao patrimônio da firma comercial, ele não faz distin-

ção dos fatos decorrentes de sua dupla atividade, na escrituração do estabelecimento comercial, em que pese utilizar normalmente empregados e produtos de um em outro estabelecimento. O procedimento de Jorge Trapalhão, analisado sob o aspecto contábil, está:

- a) correto, porque Jorge Trapalhão é pessoa física, uma vez que, de acordo com o Código Civil, a pessoa jurídica não pode ser formada de um único indivíduo;
- b) incorreto, porque contraria o princípio contábil da Competência;
- c) correto, porque qualquer que seja o seu sistema de escrituração, o resultado de suas atividades reverter-se-á totalmente em seu benefício;
- d) incorreto, porque contraria o princípio contábil da Entidade;
- e) correto, porque, apesar de os misturar, ele não omite nem adultera os fatos contábeis decorrentes de sua dupla atividade.

17. É princípio contábil que se destaca na constituição de Provisão de Devedores Duvidosos, ou qualquer outra provisão que faça o Ativo ser avaliado por menor valor:

- a) oportunidade;
- b) prudência;
- c) competência;
- d) registro pelo valor original;
- e) entidade.

18. “A Contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível...”

O enunciado supracitado está de acordo com a convenção ou princípio contábil da(o):

- a) objetividade;
- b) materialidade;
- c) consistência;
- d) conservadorismo;
- e) continuidade.

19. Na aplicação dos(as) _____ a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. Assim, por exemplo, se uma empresa adquire um veículo através de alienação fiduciária, na forma, o bem pertence à financeira; na essência, o bem pertence à empresa, devendo esta registrá-lo como item do seu patrimônio, mesmo não tendo ainda quitado o financiamento.

- a) Técnicas Contábeis;
- b) Convenções Contábeis;
- c) Princípios Contábeis;
- d) Demonstrações Contábeis.

20. (Tribunal de Contas – RJ/Fesp) O princípio contábil da continuidade presume o seguinte fato:

- a) Existência contínua da contabilidade dentro da empresa.
- b) Registro dos atos contínuos da empresa pela contabilidade.
- c) Operação da empresa por tempo indefinido, até o surgimento de evidências em contrário.
- d) Atuação por tempo indefinido de um profissional responsável pela contabilidade dentro da empresa.

21. (Braspetro/Cesgranrio) O princípio contábil que se refere simultaneamente à tempestividade e à integridade do registro das mutações patrimoniais, determinando que este seja feito no tempo certo e com a extensão correta, de acordo com a Resolução nº 750/1993 do CFC, é o da:
- entidade;
 - continuidade;
 - oportunidade;
 - competência;
 - prudência.
22. Não é princípio contábil:
- prudência;
 - objetividade;
 - competência;
 - entidade;
 - continuidade.
23. De acordo com o princípio contábil da competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. Assim, com relação ao referido princípio, marque a opção correta.
- Entre outras formas, consideram-se incorridas as despesas pelo surgimento de um ativo, sem o correspondente passivo.
 - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer, respectivamente, seu recebimento e pagamento.
 - Entre outras formas, as receitas consideram-se realizadas nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes aos sócios da entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados.
 - O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.
 - Também consideram-se realizadas as receitas quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou menor.
24. Com base na Resolução CFC nº 750, com relação ao Princípio da Competência, as receitas consideram-se realizadas, exceto:
- nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo pela investidora de bens anteriormente pertencentes à Entidade;
 - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo pela fruição de serviços pela entidade prestados;
 - quando da extinção parcial ou total de um passivo, qualquer que seja o motivo, com o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

- d) pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros;
- e) no recebimento efetivo de doações e subvenções.

25. (AFC – SFC/Esaf) Abaixo são apresentadas assertivas sobre os enunciados dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Apenas uma dessas frases contém afirmativa verdadeira. As outras apresentam defeitos, incorrekções ou imprecisões, que as tornam falsas ou incorrektas.

- 1 – Sempre que se apresentarem afirmativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido, deve ser adotado o menor valor para os componentes do Ativo e do Passivo.
- 2 – Na apuração do resultado do período devem ser incluídas todas as receitas recebidas e todas as despesas pagas, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de terem sido auferidas ou realizadas.
- 3 – Quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas, deve ser considerada a vida definida ou provável da entidade, bem como o fato de ela permanecer ou não existindo e funcionando.
- 4 – O patrimônio é o objeto da Contabilidade e pertence à entidade, confundindo-se, apenas, com os patrimônios de seus sócios ou proprietários, no caso de sociedades ou instituições.
- 5 – Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda em que se tiver realizado o negócio ou transação.
- 6 – Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais, sempre que houver um surto inflacionário.

Das opções acima apresentadas, a única verdadeira é aquela que se refere ao Princípio.

- a) da Atualização Monetária;
 - b) do Registro pelo Valor Original;
 - c) da Entidade;
 - d) da Competência;
 - e) da Continuidade.
26. Para a avaliação de um bem do ativo imobilizado, o Contador de uma empresa dispunha de duas fontes: a fatura relativa à compra do bem e o laudo de uma empresa especializada em avaliação. Sabendo-se que o Contador escolheu como valor de registro o indicado na fatura, pode-se afirmar que o mesmo se baseou na convenção contábil da(o):
- a) consistência;
 - b) conservadorismo;
 - c) materialidade;
 - d) objetividade;
 - e) prudência.
27. Ao passo que os princípios contábeis são regras básicas aplicáveis aos fenômenos econômicos, dos quais se ocupa a Contabilidade, as Convenções Contábeis são normas de procedimento geralmente aceitas, que visam restringir, limitar ou alterar parcialmente

os princípios contábeis. Assim, com relação às Convenções Contábeis, marque a opção que indica a associação correta.

- I – Convenção da Consistência
- II – Convenção do Conservadorismo
- III – Convenção da Materialidade
- IV – Convenção da Objetividade

- M – Exige que os eventos contábeis só ocorram quanto aos eventos relevantes e na época oportuna.
- N – Indica que deve haver uma uniformidade no processo escolhido para atendimento de um princípio, de tal modo que não venha ele a ser mudado com frequência.
- O – Considera que, na avaliação de um bem, deve prevalecer sempre o critério objetivo, em contraposição ao critério subjetivo, devendo o julgamento basear-se em informações e dados existentes, antes de qualquer conclusão pessoal.
- P – Consiste em aplicar-se, na alternativa de atribuírem-se valores diferentes a um elemento do ativo ou do passivo, o mais baixo valor para o do ativo e o mais alto para o do passivo.

- a) IM, IIN, IIIO, IVP.
- b) IM, IVN, IIIO, IIP.
- c) IIIM, IN, IVO, IIP.
- d) IIM, IN, IVO, IIIP.
- e) IM, IIN, IVO, IIIP.

28. O princípio contábil que se destaca na constituição da Provisão para Devedores Duvidosos é o Princípio da Prudência. No entanto, além do referido princípio, a constituição da referida provisão está baseada no(s) princípio(s):

- a) da competência;
- b) da oportunidade;
- c) do registro pelo valor original;
- d) da oportunidade e da competência;
- e) da entidade.

29. Com relação aos PFC (Princípios Fundamentais de Contabilidade), analise as afirmativas:

- I. Os bens adquiridos em financiamentos com alienação fiduciária devem ser registrados como ativo da empresa adquirente, apesar da propriedade ser transitóriamente transferida à instituição financeira que concedeu o financiamento, pois, na aplicação dos PFC a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre os seus aspectos formais.
- II. Se uma determinada empresa trabalha com a presunção de descontinuidade de suas operações para o próximo exercício social, deverá, mesmo assim, observar rigorosamente o Princípio da Competência, mesmo que haja despesas antecipadas a longo prazo, as quais deverão ser classificadas invariavelmente no atual balanço como Ativo Realizável a Longo Prazo.
- III. Desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito somente na hipótese da plena certeza de sua ocorrência.
- IV. O fato de se contabilizar a depreciação de bens, mesmo não se tendo certeza da exata perda de valor do bem, é um exemplo de aplicação prática do Princípio do Registro pelo Valor Original.

V. A atualização monetária não é um aumento real de valor, mas apenas um meio de manutenção do poder aquisitivo da moeda.

O número de afirmativas corretas é de:

- | | |
|-------|-------|
| a) 1; | d) 4; |
| b) 2; | e) 5. |
| c) 3; | |

30. Com base na Resolução CFC nº 750, considerando o Princípio da Competência, as receitas consideram-se realizadas, exceto:

- nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo pela investidura de bens anteriormente pertencentes à Entidade;
- nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo pela fruição de serviços pela entidade prestados;
- quando da extinção parcial ou total de um passivo, qualquer que seja o motivo, com o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros;
- no recebimento efetivo de doações e subvenções.

31. Consideram-se incorridas as despesas:

- quando deixar de existir correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade a terceiros;
- pela diminuição ou extinção de um valor econômico de um ativo;
- pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Assim, está(ão) correta(s):

- | | |
|--------------------|----------------------|
| a) todas; | d) somente II e III; |
| b) somente a I; | e) somente I e III. |
| c) somente I e II; | |

32. Com relação às despesas, julgue as afirmativas.

- As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda vierem a ser pagos no futuro.
- Para haver despesas, é necessário que a consumpção do ativo seja integral.
- As depreciações são exemplos de despesas geradas pela consumpção parcial de ativos.
- Entre outras formas, uma despesa surge também de uma exigibilidade com ou sem a concomitante geração de um bem ou direito.
- Entre as despesas existentes, existem aquelas que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, excluídas as comissões, os impostos, taxas e *royalties*.

O número de corretas é igual a:

- | | |
|-------|-------|
| a) 1; | d) 4; |
| b) 2; | e) 5. |
| c) 3; | |

33. Marque a opção incorreta.

- a) A correta aplicação do Princípio da Competência exige que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, como é o caso daquelas ligadas às vendas. Desta forma, se uma empresa oferece garantia futura a seus clientes com relação à venda de seus produtos, tal empresa deverá incorrer numa despesa com uma provisão para garantias prestadas a clientes.
- b) Os custos incorridos nas entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, devem ser ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração de receitas, mediante amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesquisas e desenvolvimento de produtos – muito mais frequentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naqueles que empregam alta tecnologia – quando a amortização dos custos ativados é feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.
- c) A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da entidade – entendida a palavra “bem” em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadorias, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis, com a transferência da sua propriedade a terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer.
- d) Entre as formas de geração de receitas, existe aquela gerada quando da extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso de perdão de multa fiscal, de anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo por desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes.
- e) As possíveis valorizações do ativo não devem ser consideradas como receitas, porque, apesar de não contrariarem a essência do conceito de receita, afrontam o Princípio da Prudência.

34. Com base na Resolução CFC nº 774/1994, a qual esclarece os Princípios Fundamentais de Contabilidade, marque a opção incorreta.

- a) O Princípio da Continuidade afirma que o Patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que eventualmente se desenvolverão as operações da Entidade.
- b) No Princípio da Competência, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto, no Princípio da Oportunidade, o fulcro está na qualificação das variações, diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alterarão ou não.
- c) O Princípio da Oportunidade tem sido confundido, algumas vezes, com o Princípio da Competência. No primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.
- d) O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram. A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso.
- e) Com relação ao Princípio da Oportunidade, a tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma

incerteza, quando há somente alto grau de possibilidade de sua ocorrência, como é o caso das depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto depende de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.

35. (Auditor do Tesouro Municipal – Prefeitura de Natal – RN/Esaf) A firma Previdente S/A, em 1º/8/2001, contratou um seguro anual para cobertura de incêndio avaliado em R\$ 300.000,00, com vigência a partir da assinatura do contrato. O exercício social da Previdente é coincidente com o ano-calendário. O prêmio cobrado pela seguradora é equivalente a 10% do valor da cobertura e foi pago em 31 de agosto de 2001. Em consonância com o princípio contábil da competência de exercícios, no balanço patrimonial de 31/12/2001, a conta “Seguros a Vencer” constará com saldo atualizado de:
- a) R\$ 175.000,00;
 - b) R\$ 30.000,00;
 - c) R\$ 20.000,00;
 - d) R\$ 17.500,00;
 - e) R\$ 12.500,00.
36. (Fiscal de Rendas – SP/Vunesp) Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das teorias e doutrinas da ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. No contexto deste entendimento, é incorreto afirmar que:
- a) o objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta representação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas de suas mutações;
 - b) a aplicação da Contabilidade sob a ótica pragmática busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio e suas mutações;
 - c) o acompanhamento contábil da evolução econômica de uma entidade relaciona-se com as mutações que alteram o valor do Patrimônio Líquido;
 - d) no terreno operacional, os aspectos contábeis qualificados como financeiros concernem, em última instância, aos fluxos de caixa;
 - e) na Contabilidade, o objeto é sempre o Patrimônio de uma entidade, definido como um conjunto de bens e direitos, claramente distinto dos patrimônios dos seus sócios ou proprietários.
37. (Ministério Público – RJ/UFRJ) Diante de duas avaliações possíveis: preço constante na nota fiscal (primeira) e preço opinado pelos técnicos da empresa (segunda), o Contador resolveu adotar a segunda. Por consequência, a seguinte convenção contábil foi inobservada:
- a) consistência;
 - b) conservadorismo (prudência);
 - c) materialidade;
 - d) objetividade;
 - e) competência.

38. (BNDES – Técnico Administrativo/Cesgranrio) A Cia. Delta, no encerramento do exercício de 2005, verificou que os bens que possuía em estoque estavam com valor superior ao valor que pagaria se os comprasse naquele momento. Em vista disso, precisou ajustar o valor do estoque de mercadorias, no Balanço Patrimonial, ao valor de mercado, constituindo a provisão cabível para tal.

Esta medida da empresa atende ao princípio fundamental de Contabilidade da(o):

- a) competência;
- b) continuidade;
- c) entidade;
- d) prudência;
- e) registro pelo valor original.

39. (IRB – Analista/Esaf) A avaliação das mutações patrimoniais, segundo o princípio contábil da continuidade, deve considerar a hipótese de que, até que surjam evidências em contrário:

- a) a empresa continuará a operar indefinidamente no futuro;
- b) a contabilidade deve registrar continuamente todos os atos e fatos administrativos;
- c) a contabilidade deve funcionar ininterruptamente dentro da empresa;
- d) as operações passíveis de registro contábil devem ter sequência em diversos períodos;
- e) os métodos e critérios utilizados devem ser consistentes em vários períodos.

40. (Auditor Fiscal da Receita Estadual – MG/Esaf) Assinale a opção que contém afirmativa correta sobre princípios fundamentais de Contabilidade.

- a) Quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis, o princípio da competência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido.
- b) Diante de alternativas igualmente válidas, o princípio da competência impõe a adoção do menor valor para o ativo e do maior valor para o passivo.
- c) As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do exercício em que ocorrerem, segundo afirma o princípio da prudência.
- d) O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas correlatas é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração, mas não atende ao princípio da continuidade.
- e) O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, diferenciando o patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes.

41. (Auditor Fiscal da Receita Federal/Esaf) Abaixo estão cinco assertivas relacionadas com os princípios fundamentais de Contabilidade. Assinale a opção que expressa uma afirmação verdadeira.

- a) A observância dos princípios fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão, mas não constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.
- b) O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, exceto no caso de sociedade ou instituição, cujo patrimônio pode confundir-se com o dos sócios ou proprietários.

- c) Da observância do princípio da oportunidade resulta que o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da entidade, em um período de tempo determinado.
 - d) A apropriação antecipada das prováveis perdas futuras, antes conhecida como convenção do conservadorismo, hoje é determinada pelo princípio da competência.
 - e) A observância do princípio da continuidade não influencia a aplicação do princípio da competência, pois o valor econômico dos ativos e dos passivos já contabilizados não se altera em função do tempo.
- 42. (Analista de Finanças e Controle – STN/Esaf) Assinale a opção que contém a afirmativa incorreta sobre princípios fundamentais de Contabilidade.**
- a) O princípio da competência estabelece diretrizes para classificação das mutações patrimoniais resultantes da observância do princípio da oportunidade.
 - b) Observando-se o princípio do registro pelo valor original, o princípio da prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do princípio da competência.
 - c) A observância do princípio da continuidade é indispensável à correta aplicação do princípio da competência, pois se relaciona à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, sendo importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.
 - d) Segundo o princípio da entidade, o patrimônio a ela pertence, mas a recíproca não é verdadeira. A agregação contábil de patrimônios resulta em nova entidade.
 - e) A observância do princípio da continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, às vezes, o valor ou o vencimento dos passivos.
- 43. (Gestor Fazendário – MG/Esaf) A Padaria Pilão Ltda. – ME utiliza um sistema de controle de seus negócios bastante simplificado: as receitas correspondem aos ingressos ocorridos em seu caixa e as despesas correspondem às saídas de caixa, como salários pagos, pagamento de contas de água, luz, aluguel, impostos e compras efetuadas, quase sempre, à vista ou a prazos curtíssimos.**
A implantação de um sistema tão simples de controle em uma indústria de médio porte não poderia ser aceita por não atender ao princípio contábil:
- a) da competência de exercícios;
 - b) do custo como base de valor;
 - c) da continuidade;
 - d) do conservadorismo;
 - e) da prudência.
- 44. (Técnico da Receita Federal/Esaf) Com relação aos princípios fundamentais de Contabilidade, assinale a opção incorreta.**
- a) O princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior, para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.
 - b) O princípio da prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor Patrimônio Líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais princípios fundamentais de Contabilidade.

- c) O princípio da prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do princípio da competência.
- d) A aplicação do princípio da prudência ganha ênfase quando, para a definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.
- e) O princípio da prudência refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que originaram o registro.

45. (Auditor do Tesouro Municipal do Recife/Esaf) Com relação aos princípios fundamentais de Contabilidade, assinale a opção incorreta.

- a) Do princípio do registro pelo valor original resulta que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes.
- b) Do princípio do registro pelo valor original resulta que, uma vez integrados no patrimônio, os bens, direitos ou obrigações não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais.
- c) Do princípio do registro pelo valor original resulta que o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste.
- d) Do princípio do registro pelo valor original resulta que o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.
- e) Do princípio do registro pelo valor original resulta que é inadequada a utilização de qualquer tipo de correção ou atualização monetária.

46. (Analista de Comércio Exterior – MDIC/Esaf) Assinale a opção correta.

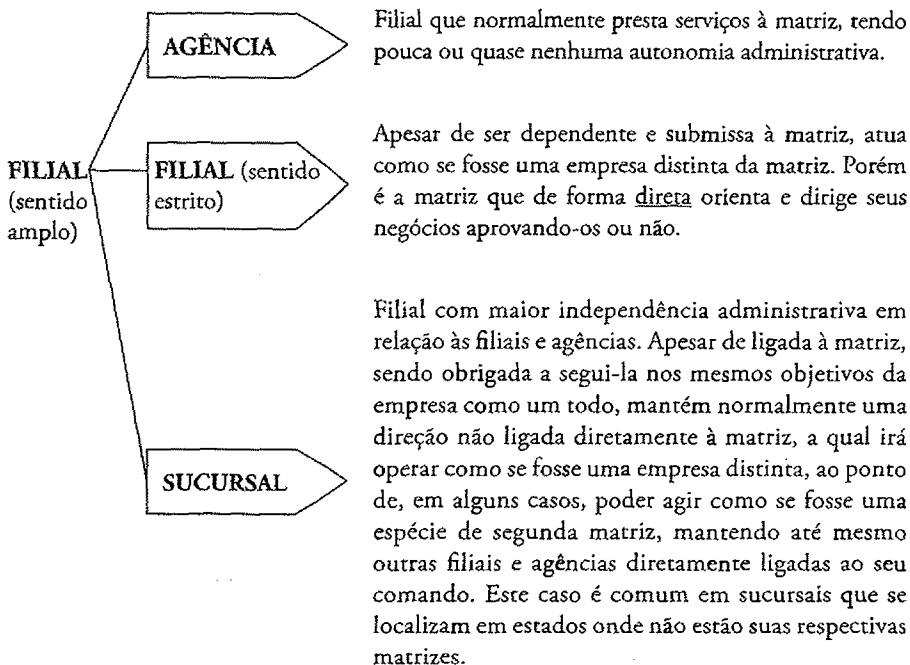
- a) Como resultado da observância do princípio da oportunidade, o registro das variações patrimoniais deve ser feito sempre que forem tecnicamente estimáveis, mesmo não existindo razoável certeza de sua ocorrência.
- b) O princípio da entidade reconhece que o patrimônio pertence à entidade, mas a recíproca não é verdadeira, embora a agregação de patrimônios autônomos resultem em nova entidade.
- c) O princípio da prudência determina a adoção do maior valor para os componentes do Ativo e do menor valor para os componentes do Passivo, sempre que se tenham duas alternativas válidas de valor.
- d) Notas explicativas são informações adicionais destinadas a esclarecer aspectos relevantes dos demonstrativos contábeis como, por exemplo, os principais critérios de avaliação, os investimentos relevantes e não relevantes em outras sociedades; as taxas de juros e os vencimentos das obrigações de curto e longo prazos.
- e) Depreciação linear é o método de depreciação que consiste em dividir o valor do bem depreciable pelo número de anos de sua vida útil, para amortização de seu valor, mediante paulatina transferência para o resultado.

47. (Auditor-Fiscal Tributário Municipal – SP/Fundação Carlos Chagas) Em relação ao princípio contábil da Competência, é correto afirmar que:
- a) o reconhecimento de despesas deve ser efetuado quando houver o efetivo desembolso financeiro por parte da pessoa jurídica que efetuou o gasto;
 - b) uma despesa é considerada incorrida quando há um surgimento de um ativo, sem o concomitante desaparecimento de um passivo;
 - c) as perdas involuntárias de ativos por razões fortuitas ou por força maior não devem ser computadas na apuração do resultado do exercício, porque não estão correlacionadas com a realização de receitas;
 - d) as receitas são consideradas realizadas, nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento;
 - e) a extinção, mesmo que parcial, de um passivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo, de valor igual ou maior, é considerada realização de receita.
48. (Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – RJ – Nova Iguaçu/IPDEP) Simultaneamente, a tempestividade e integridade do registro do patrimônio e suas mutações determinando que este seja feito de imediato e com extensão correta, independentemente das causas que as originaram, refere-se ao Princípio:
- a) da competência;
 - b) da prudência;
 - c) da oportunidade;
 - d) do conservadorismo.
49. (Auditor Interno – RJ – Araruama/IPDEP) A convenção contábil que melhor se relaciona com o binômio CUSTO X BENEFÍCIO é:
- a) Custo Histórico;
 - b) Competência;
 - c) Conservadorismo;
 - d) Materialidade.
50. (Controladoria Geral do Município – RJ/Fundação João Goulart) O princípio contábil que influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor e o vencimento dos passivos é o da:
- a) objetividade;
 - b) continuidade;
 - c) economicidade;
 - d) atualização monetária.
51. (Controladoria Geral do Município – RJ/Fundação João Goulart) O registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários. Isto é definido pelo seguinte princípio contábil:
- a) registro pelo valor original;
 - b) materialidade;
 - c) oportunidade;
 - d) prudência.

MATRIZ E FILIAL

1. CONCEITOS BÁSICOS

MATRIZ (ou SEDE) → Estabelecimento central em relação às suas filiais



Obs. 1: Em geral, a fim de simplificar os conceito acima, quando utilizarmos a expressão “FILIAL” estamos nos referindo no “sentido amplo”, ou seja, além de incluirmos filial no sentido estrito, estamos também incluindo as agências e as sucursais.

Obs. 2: Apesar das filiais (sentido amplo) não possuem personalidade jurídica própria, visto que representam a extensão da personalidade jurídica da matriz, para fins de inscrição no CNPJ (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica), a barra do número de ordem da matriz, quando se trata de inscrição a nível federal, é 0001. No caso das filiais, a referida barra vai de 0002 a 9999.

2. CONTABILIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA MATRIZ E PELAS FILIAIS

2.1. Contabilidade Centralizada

Nesse caso, somente a matriz realiza todos os registros e demonstrações contábeis de todas as operações ocorridas na empresa como um todo, detendo assim todos os livros contábeis, independentemente dos fatos contábeis terem ocorrido na matriz ou nas filiais. Apesar disso, a matriz normalmente elabora o seu plano de contas segregando as contas entre matriz e filiais.

Assim, a matriz poderia ter no seu plano de contas, por exemplo, as seguintes contas: Vendas – Matriz, Vendas – Filial 1, Vendas – Filial 2, CMV – Matriz, CMV – Filial 1, CMV – Filial 2, etc.

A contabilidade centralizada totalmente na matriz é muito comum no caso dos bancos, os quais possuem um grande número de agências bancárias. É comum também no caso das grandes empresas comerciais, as quais possuem um maior número de filiais em relação às indústrias ou empresas prestadoras de serviços.

Eis alguns exemplos de contabilização pela matriz no sistema centralizado:

(1) Transferência de numerário da matriz para uma filial:

D – Caixa – Filial

C – Caixa – Matriz

(2) Transferência de numerário de uma filial para a matriz:

D – Caixa – Matriz

C – Caixa – Filial

(3) Transferências de mercadorias da matriz para uma filial:

D – Mercadorias – Filial

C – Mercadorias – Matriz

(4) Transferências de mercadorias de uma filial para a matriz:

D – Mercadorias – Matriz

C – Mercadorias – Filial

(5) A matriz paga o fornecedor de uma filial:

D – Fornecedores – Filial

C – Caixa – Matriz

(6) A filial paga o seu próprio fornecedor:

D – Fornecedores – Filial

C – Caixa – Filial

2.2. Contabilidade Descentralizada

Esse é o caso em que cada filial tem sua própria contabilidade, mantendo em seu poder os livros contábeis próprios para registros de suas operações.

Assim, ao fim do período, as filiais transferem suas informações contábeis para a matriz e esta fará as demonstrações contábeis COMBINADAS.

Assim, temos as seguintes regras básicas no sistema descentralizado:

- A matriz tem no seu plano de contas uma conta-corrente específica para cada filial (Filial X C/C ou C/C Filial, Filial Y C/C ou C/C Filial Y, etc), podendo tais contas na matriz serem classificadas no ativo realizável a longo prazo ou, ainda, no ativo investimentos, sendo a primeira dessas duas possibilidades a mais comum.
- Cada filial terá uma “Matriz C/C” (ou C/C Matriz), a qual normalmente substituirá a conta Capital Social.
- Normalmente, nenhuma filial mantém conta-corrente com outra, ou seja, todas as operações entre as filiais devem envolver a matriz de compensação de lançamentos.

Exemplo Prático: Em 05/03/20X1 foi constituída a Cia. Safira, a qual é composta pela matriz M e pelas filiais P e Q, mediante a subscrição de 30.000 ações ordinárias de valor nominal R\$ 4,00 cada, sendo integralizadas no ato 10% em dinheiro depositado no Banco do Brasil e o restante através de 3 salas comerciais de mesmo valor, sendo uma para a matriz e as outras duas divididas entres as duas filiais. Assim, serão feitos os seguintes lançamentos contábeis:

Na matriz M:	
D – Bancos	12.000
D – Edificações	108.000
C – Capital Social	120.000
D – Filial P C/C.....	36.000
D – Filial Q C/C.....	36.000
C – Edificações.....	72.000

Na filial P:	
D – Edificações	36.000
C – Matriz C/C.....	36.000

Na filial Q:	
D – Edificações	36.000
C – Matriz C/C.....	36.000

Em 08/03/20X1, a matriz faz uma retirada bancária de R\$ 9.000,00, transferindo desse valor R\$ 3.200,00 para a filial P e R\$ 2.600,00 para a filial Q. Assim, serão feitos os seguintes lançamentos contábeis:

Na matriz M:	
D – Caixa.....	9.000
C – Bancos.....	9.000
D – Filial P C/C.....	3.200
C – Caixa.....	3.200
D – Filial Q C/C.....	2.600
C – Caixa.....	2.600

Na filial P:	
D – Caixa.....	3.200
C – Matriz C/C.....	3.200

Na filial Q:	
D – Caixa.....	2.600
C – Matriz C/C.....	2.600

Em 12/03/20X1 a matriz comprou a prazo R\$ 24.000,00 em mesas, cadeiras e armários de escritório, transferindo R\$ 6.000,00 para a filial P e R\$ 3.000,00 para a filial Q. Assim, serão feitos os seguintes lançamentos contábeis:

Na matriz M:	
D – Móveis e Utensílios	24.000
C – Fornecedores	24.000
D – Filial P C/C.....	6.000
C – Móveis e Utensílios.....	6.000
D – Filial Q C/C.....	3.000
C – Móveis e Utensílios.....	3.000

Na filial P:	
D – Móveis e Utensílios	6.000
C – Matriz C/C.....	6.000

Na filial Q:	
D – Móveis e Utensílios	3.000
C – Matriz C/C.....	3.000

Em 20/03/20X1, a matriz M compra mercadorias a prazo no total de R\$ 37.000,00 e transfere R\$ 8.000,00 para a filial P. Assim, teremos:

Na matriz M:	
D – Mercadorias.....	37.000
C – Fornecedores	37.000
D – Filial P C/C.....	8.000
C – Mercadorias.....	8.000

Na filial P:	
D – Mercadorias.....	8.000
C – Matriz C/C.....	8.000

Em 22/03/20X1, a filial P compra a prazo R\$ 11.000,00 em mercadorias. Assim, teremos:

Na filial P:	
D – Mercadorias.....	11.000
C – Fornecedores	11.000

Em 23/03/20X1, a filial P transfere R\$ 6.000,00 em mercadorias para a filial Q. Dessa forma, considerando que as filiais não mantêm contas-correntes entre elas, isso implicará a contabilização de todas as operações entre filiais envolvendo a matriz, através de compensação de lançamentos. Assim, teremos os seguintes lançamentos nas “três” unidades:

Na filial P:	
D – Matriz C/C	6.000
C – Mercadorias.....	6.000

Na filial Q:	
D – Mercadorias.....	6.000
C – Matriz C/C.....	6.000

Na matriz M:	
D – Filial Q C/C.....	6.000
C – Filial P C/C.....	6.000

Em 25/03/20X1, a matriz vende mercadorias à vista por R\$ 28.000,00, a filial P vende mercadorias à vista por R\$ 15.000,00 e a filial Q vende mercadorias à vista por R\$ 7.000,00. (Nota: a empresa trabalha com inventário periódico no controle mensal de seus estoques por contagem física, utilizando a “Conta Mercadorias Parcialmente Desdobrada”, isto é, desdobrada somente para os fatos relacionados às vendas. No caso dos fatos relacionados às compras e transferências não há desdobramento da conta mercadorias). Assim, teremos as seguintes contabilizações “independentes” nas três unidades:

Na matriz M:	
D – Caixa.....	28.000
C – Vendas.....	28.000

Na filial P:	
D – Caixa.....	15.000
C – Vendas.....	15.000

Na filial Q:	
D – Caixa.....	7.000
C – Vendas.....	7.000

Em 28/03/20X1, a matriz apropria R\$ 3.300,00 de despesas gerais do mês (luz, água, gás, telefone, consumo de materiais de escritório e de limpeza, lanches, passagens, etc.), sendo 1.200,00 pagas no março e o restante a pagar em abril. Na mesma data, a filial P apropria R\$ 2.500,00 de despesas gerais do mês, sendo R\$ 900,00 pagas em março e o restante a pagar em abril. Também, na mesma data, a filial Q apropria R\$ 1.700,00 de despesas gerais do mês, sendo R\$ 500,00 pagas em março e o restante a pagar em abril. Assim, teremos as seguintes contabilizações “independentes” nas três unidades:

Na matriz M:	
D – Despesas Gerais.....	3.300
C – Caixa.....	1.200
C – Contas a Pagar.....	2.100

Na filial P:	
D – Despesas Gerais.....	2.500
C – Caixa.....	900
C – Contas a Pagar.....	1.600

Na filial Q:	
D – Despesas Gerais.....	1.700
C – Caixa.....	500
C – Contas a Pagar.....	1.200

Em 31/03/20X1, as três unidades contabilizam a depreciação mensal das edificações a uma taxa de 4% ao ano e dos móveis e utensílios a uma taxa de 10% ao ano. Assim, serão feitos os seguintes cálculos e contabilizações “independentes” referentes às três unidades:

Na matriz M:	
Cálculos:	
Depreciação (edificações) = R\$ 36.000,00 × 4% ÷ 12 = R\$ 120,00	
Depreciação (móveis e utensílios) = R\$ 15.000,00 × 10% ÷ 12 = R\$ 125,00	
D – Depreciação	245
C – Depreciação Acumulada (edificações)	120
C – Depreciação Acumulada (móveis e utensílios)	125

Na filial P:	
Cálculos:	
Depreciação (edificações) = R\$ 36.000,00 × 4% ÷ 12 = R\$ 120,00	
Depreciação (móveis e utensílios) = R\$ 6.000,00 × 10% ÷ 12 = R\$ 50,00	
D – Depreciação	170
C – Depreciação Acumulada (edificações)	120
C – Depreciação Acumulada (móveis e utensílios)	50

Na filial Q:	
Cálculos:	
Depreciação (edificações) = R\$ 36.000,00 × 4% ÷ 12 = R\$ 120,00	
Depreciação (móveis e utensílios) = R\$ 3.000,00 × 10% ÷ 12 = R\$ 25,00	
D – Depreciação	145
C – Depreciação Acumulada (edificações)	120
C – Depreciação Acumulada (móveis e utensílios)	25

Em 31/03/20X1, a matriz, a filial P e a filial Q apuraram seus estoques de mercadorias para revenda por contagem física, chegando, respectivamente, aos seguintes valores: R\$ 5.100,00, R\$ 3.900,00 e R\$ 1.800,00, contabilizando assim os seus custos das mercadorias vendidas. Nessa mesma data, realizaram a apuração do resultado, mediante o encerramento das receitas e despesas do mês, transferindo seus respectivos resultados para a conta Lucros Acumulados. Assim, para o cálculo do CMV (Custo das Mercadorias Vendidas), utilizaremos a seguinte fórmula:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} + \text{TL} - \text{EF}$$

Legenda:

EI: Estoque inicial

EF: Estoque final

CL: Compras líquidas

TL: Transferências Líquidas

Nota: *TL = Transferências Recebidas – Transferências Enviadas*

Obs.: Se considerarmos a incidência do ICMS nas compras e vendas de mercadorias, haverá também a incidência desse imposto nas transferências, visto que seu fato gerador é a “circulação de mercadorias”, ou seja, nas transferências também deverá haver emissão de nota fiscal com indicação do ICMS. Desta forma, se a matriz, por exemplo, transfere mercadorias no valor de R\$ 10.000,00 com incidência de ICMS de 17% para uma filial, aquela irá contabilizar ICMS a Recolher no valor de R\$ 1.700,00. A filial recebedora, por sua vez, irá contabilizar ICMS a Recuperar no mesmo valor. Assim, para a empresa, como um todo, não haverá ICMS a Recuperar ou ICMS a Recolher nas transferências, pois uma conta será anulada com a outra na combinação dos balanços.

Desta forma, teremos os seguintes cálculos do CMV nas três unidades:

<p>Matriz: EI = 0; CL = 37.000; TL = 0 – 8.000 = – 8.000; TE = 8.000; EF = 5.100</p> <p>CMV = 0 + 37.000 + (– 8.000) – 5.100 = 23.900</p>
<p>Filial P: EI = 0; CL = 11.000; TL = 8.000 – 6.000 = 2.000; EF = 3.900</p> <p>CMV = 0 + 11.000 + 2.000 – 3.900 = 9.100</p>
<p>Filial Q: EI = 0; CL = 0; TL = 6.000 – 0 = 6.000; EF = 1.800</p> <p>CMV = 0 + 0 + 6.000 – 1.800 = 4.200</p>

As contabilizações do CMV nas três unidades serão feitas da seguinte forma:

Na matriz M:	
D – CMV	23.900
C – Mercadorias	23.900

Na filial P:	
D – CMV	9.100
C – Mercadorias	9.100

Na filial Q:	
D – CMV	4.200
C – Mercadorias	4.200

O encerramento das contas de resultado e a transferência do resultado para a conta Lucros Acumulados nas três unidades ao fim do mês serão feitos da seguinte forma:

Nota: O resultado de cada filial deverá ser agregado ao da matriz, mediante o débito na conta Lucros Acumulados e o crédito na conta Matriz C/C. Paralelamente, a matriz receberá os respectivos resultados nas filiais, debitando a conta Filial C/C e creditando a conta Lucros Acumulados.

Na filial P:	
D – Apuração do Resultado	11.770
C – CMV	9.100
C – Despesas Gerais	2.500
C – Depreciação	170
D – Vendas	15.000
C – Apuração do Resultado	15.000
D – Apuração do Resultado	3.230
C – Lucros Acumulados	3.230
D – Lucros Acumulados	3.230
C – Matriz C/C	3.230

Na filial Q:	
D – Apuração do Resultado.....	6.045
C – CMV.....	4.200
C – Despesas Gerais	1.700
C – Depreciação.....	145
D – Vendas.....	7.000
C – Apuração do Resultado.....	7.000
D – Apuração do Resultado.....	955
C – Lucros Acumulados	955
D – Lucros Acumulados.....	955
C – Matriz C/C.....	955

Na matriz M:	
D – Apuração do Resultado.....	27.445
C – CMV.....	23.900
C – Despesas Gerais	3.300
C – Depreciação.....	245
D – Vendas.....	28.000
C – Apuração do Resultado.....	28.000
D – Apuração do Resultado.....	555
C – Lucros Acumulados	555
D – Filial P C/C.....	3.230
D – Filial Q C/C.....	955
C – Lucros Acumulados	4.185

BALANÇOS PATRIMONIAIS DAS TRÊS UNIDADES AO FIM DE MARÇO:

Matriz M

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE 38.100	CIRCULANTE 63.100
Caixa.....30.000	Contas a Pagar.....2.100
Bancos.....3.000	Fornecedores61.000
Mercadorias.....5.100	
NÃO CIRCULANTE 149.740	PATRIMÔNIO LÍQUIDO 124.740
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	Capital Social120.000
Filial P C/C.....50.430	Lucros Acumulados.....4.740
Filial Q C/C.....48.555	
IMOBILIZADO	
Móveis e Utensílios.....15.000	
Depreciação Acumulada (125)	
Edificações36.000	
Depreciação Acumulada (120)	
TOTAL DO ATIVO 187.840	TOTAL DO PASSIVO 187.840

Filial P

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE 21.200	CIRCULANTE 12.600
Caixa.....17.300	Contas a Pagar.....1.600
Mercadorias.....3.900	Fornecedores11.000
NÃO CIRCULANTE 41.830	PATRIMÔNIO LÍQUIDO 50.430
IMOBILIZADO	Matriz C/C50.430
Móveis e Utensílios.....6.000	
Depreciação Acumulada (50)	
Edificações36.000	
Depreciação Acumulada (120)	
TOTAL DO ATIVO 63.030	TOTAL DO PASSIVO 63.030

Filial Q

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE	10.900	CIRCULANTE	1.200
Caixa.....	9.100	Contas a Pagar.....	1.200
Mercadorias.....	1.800		
NÃO CIRCULANTE	38.855		
IMOBILIZADO		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	48.555
Móveis e Utensílios.....	3.000	Matriz C/C	48.555
Depreciação Acumulada.....	(25)		
Edificações	36.000		
Depreciação Acumulada	(120)		
TOTAL DO ATIVO	49.755	TOTAL DO PASSIVO	49.755

Nota: Observemos que não existe a conta Capital Social nas filiais.

DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS AO FIM DE MARÇO:

Matriz

Receita Bruta.....	28.000
(-) CMV.....	(23.900)
(=) Lucro Bruto.....	4.100
(-) Despesas Gerais	(3.300)
(-) Depreciação.....	(245)
(=) Lucro Líquido.....	555

Filial P

Receita Bruta.....	15.000
(-) CMV.....	(9.100)
(=) Lucro Bruto.....	5.900
(-) Despesas Gerais	(2.500)
(-) Depreciação.....	(170)
(=) Lucro Líquido.....	3.230

Filial P

Receita Bruta.....	7.000
(-) CMV.....	(4.200)
(=) Lucro Bruto.....	2.800
(-) Despesas Gerais.....	(1.700)
(-) Depreciação.....	(145)
(=) Lucro Líquido.....	955

1º Comentário Extra: Na contabilização das operações com mercadorias pelo inventário periódico, nada impede que se utilize nesse sistema a CONTA MERCADORIAS TOTALMENTE DESDOBRADA, ou, simplesmente, Conta Mercadorias Desdobrada (a palavra “Totalmente” é dispensável neste caso), ou seja, desdobrando não só as vendas, mas também as compras e as transferências. Neste caso, a conta “Transferências de Mercadorias” seria debitada pelas transferências de mercadorias recebidas e creditadas pelas transferências de mercadorias enviadas, podendo apresentar saldo devedor ou credor. Desta forma, teríamos os seguintes lançamentos genéricos relacionados às compras e às transferências de mercadorias:

Compras de mercadorias pela matriz ou por uma filial:

D – Compras

C – Caixa/Fornecedores

Devoluções de compras de mercadorias pela matriz ou por uma filial:

D – Caixa/Fornecedores

C – Devoluções de Compras

Abatimentos sobre compras de mercadorias pela matriz ou por uma filial:

D – Caixa/Fornecedores

C – Abatimentos sobre Compras

Transferências de mercadorias recebidas da matriz por uma filial:

D – Transferências de Mercadorias

C – Matriz C/C

Transferências de mercadorias enviadas da matriz para uma filial:

D – Filial C/C

C – Transferências de Mercadorias

Transferências de mercadorias enviadas de uma filial para a matriz:

D – Matriz C/C

C – Transferências de Mercadorias

Transferências de mercadorias recebidas de uma filial pela matriz:

D – Transferências de Mercadorias

C – Filial C/C

Transferências de mercadorias enviadas de uma filial X para uma filial Y (nesse caso não há contas-correntes entre as filiais, devendo-se intermediar a operação pela matriz, através da compensação de lançamentos, de tal forma que as três unidades terão que fazer lançamentos contábeis):

Na filial X:

D – Matriz C/C

C – Transferências de Mercadorias

Na filial Y:

D – Transferências de Mercadorias

C – Matriz C/C

Na matriz:

D – Filial Y C/C

C – Filial X C/C

Apuração do CMV na matriz ou nas filiais, quando as transferências recebidas são maiores que as transferências enviadas, ou seja, a conta “Transferências de Mercadorias” tem saldo devedor:

D – CMV

C – Compras

C – Mercadorias (estoque inicial)

C – Transferências de Mercadorias

D – Mercadorias (estoque final)

C – CMV

No exemplo dado, temos essa hipótese na filial P. Desta forma, teríamos os seguintes lançamentos nessa filial:

D – CMV	13.000
C – Compras.....	11.000
C – Mercadorias (estoque inicial)	0
C – Transferências de Mercadorias.....	2.000
 D – Mercadorias (estoque final)	 3.900
C – CMV.....	3.900

Apuração do CMV na matriz ou nas filiais, quando as transferências recebidas são menores que as transferências enviadas, ou seja, a conta "Transferências" tem saldo credor:

D – CMV
D – Transferências de Mercadorias
C – Compras
C – Mercadorias (estoque inicial)
 D – Mercadorias (estoque final)
C – CMV

No exemplo dado, temos essa hipótese na matriz M. Desta forma, teríamos os seguintes lançamentos na matriz:

D – CMV	29.000
D – Transferências de Mercadorias	8.000
C – Compras.....	37.000
C – Mercadorias (estoque inicial)	0
 D – Mercadorias (estoque final)	 5.100
C – CMV.....	5.100

2º Comentário Extra: Os lançamentos genéricos acima foram feitos desconsiderando a incidência de qualquer tributo sobre as operações. Caso, por exemplo, fosse considerada a incidência de ICMS nas operações, teríamos o seguinte:

(1) Compras de mercadorias pela matriz ou por uma filial:

- D – Compras
- D – ICMS C/C
- C – Caixa/Fornecedores

(2) Devoluções de compras de mercadorias pela matriz ou por uma filial:

- D – Caixa/Fornecedores
- C – ICMS C/C
- C – Devoluções de Compras

(3) Abatimentos sobre compras de mercadorias pela matriz ou por uma filial (não há ICMS nos abatimentos, pois as mercadorias não circulam):

- D – Caixa/Fornecedores
- C – Abatimentos sobre Compras

(4) Transferências de mercadorias recebidas da matriz por uma filial:

- D – Transferências de Mercadorias
- D – ICMS C/C
- C – Matriz C/C

(5) Transferências de mercadorias enviadas da matriz para uma filial:

- D – Filial C/C
- C – Transferências de Mercadorias
- C – ICMS C/C

(6) Transferências de mercadorias enviadas de uma filial para a matriz:

- D – Matriz C/C
- C – Transferências de Mercadorias
- C – ICMC C/C

(7) Transferências de mercadorias recebidas de uma filial pela matriz:

- D – Transferências de Mercadorias
- D – ICMS C/C
- C – Filial C/C

(8) Transferências de mercadorias enviadas de uma filial X para uma filial Y (nesse caso não há contas-correntes entre as filiais, devendo-se intermediar a operação pela matriz, através da compensação de lançamentos, de tal forma que as três unidades terão que fazer lançamentos contábeis):

Na filial X:

D – Matriz C/C

C – ICMS C/C

C – Transferências de Mercadorias

Na filial Y:

D – Transferências de Mercadorias

D – ICMS C/C

C – Matriz C/C

Na matriz:

D – Filial Y C/C

C – Filial X C/C

3º Comentário Extra: Numa empresa comercial que utilizasse o sistema de INVENTÁRIO PERMANENTE, seriam apenas desdobradas as contas relacionadas às vendas. As contas relacionadas às compras, abatimentos sobre compras e devoluções de compras utilizariam apenas a conta “Mercadorias”, a qual não sofreria nenhum desdobramento nesses casos, tendo em vista que no sistema de atualização permanente dos estoques a conta “Mercadorias” deve ter seu saldo automaticamente atualizado a cada nova operação. No caso das transferências ENVIADAS da matriz para as filiais a preço de custo, o uso da conta “Transferências de Mercadorias” (ou “Mercadorias Transferidas”) é opcional, visto a existência ou não dessa conta não prejudica em nada a sistemática do controle permanente dos estoques. No entanto, se as transferências de mercadorias da matriz para as filiais forem feitas a preço de venda ou a preço arbitrado, é recomendável o uso da referida conta, tendo em vista que neste caso a matriz deverá creditar a conta “Mercadorias” pelo custo original, ou seja, sem o lucro embutido. Feito assim, teríamos os seguintes lançamentos genéricos:

(1) Compra de mercadorias pela matriz ou por uma filial:

D – Mercadorias

C – Caixa/Fornecedores

(2) Devolução de compra de mercadorias ocorrida na matriz ou numa filial:

D – Caixa/Fornecedores

C – Mercadorias

(3) Abatimento sobre compra de mercadorias ocorrido na matriz ou numa filial (apesar do lançamento ser semelhante ao da devolução, de forma diferente desse caso, não haverá alteração da quantidade das mercadorias em estoque. Se fosse considerada a existência do ICMS, este só incidiria sobre a devolução, visto que nos abatimentos as mercadorias não circulam):

D – Caixa/Fornecedores

C – Mercadorias

(4) Transferência a preço de custo de mercadorias enviada da matriz para uma filial:**(1ª Opção) – Sem o uso da conta “Transferências de Mercadorias”:**

D – Filial C/C

C – Mercadorias

(2ª Opção) – Com o uso da conta “Transferências de Mercadorias” – Neste caso é inevitável o uso da conta “Custo das Mercadorias Transferidas”, a qual, ao fim do período, será ENCERRADA em contrapartida com a conta “Transferências de Mercadorias”, mediante um débito nesta e um crédito naquela:

D – Filial C/C

C – Transferências de Mercadorias

D – Custo das Mercadorias Transferidas

C – Mercadorias

Obs.: A primeira opção só pode ser utilizada quando as transferências entre matriz e filiais são realizadas a PREÇO DE CUSTO, ou seja, pelo preço que foi pago pelas mercadorias quando foram adquiridas de terceiros, método este o mais utilizado. Se as mercadorias forem transferidas ao PREÇO DE VENDA, é recomendável o uso do 2º método, ou seja, utilizando as referidas contas adicionais. Assim, por exemplo, suponhamos que a matriz transfira para a filial mercadorias a preço de custo no total de R\$ 20.000,00. Desta forma, poderia ser feito o seguinte lançamento na matriz no sistema de inventário permanente:

D – Filial C/C	20.000
C – Mercadorias	20.000

Não estaria incorreto também criar as duas contas adicionais, apesar de não ser muito útil:

D – Filial C/C	20.000
C – Transferências de Mercadorias	20.000
D – Custo das Mercadorias Transferidas	20.000
C – Mercadorias	20.000

Neste caso, na época da combinação dos balanços e das apurações de resultados, a matriz teria que fazer o seguinte lançamento adicional:

D – Transferências de Mercadorias	20.000
C – Custo das Mercadorias Transferidas	20.000

Lançamento este que não seria feito se fosse adotada a primeira opção de contabilização.

No entanto, se as mercadorias que custaram na aquisição R\$ 20.000,00 fossem transferidas a preço de venda no valor de R\$ 28.000,00, a contabilização mais recomendável na matriz seria feita com o uso das duas contas adicionais:

D – Filial C/C	28.000
C – Transferências de Mercadorias	28.000
D – Custo das Mercadorias Transferidas	20.000
C – Mercadorias	20.000

Neste caso, na época da combinação dos balanços, caso a filial tivesse vendido por R\$ 28.000,00 a terceiros toda essa mercadoria recebida em transferência da matriz, esta poderia fazer os seguintes lançamentos adicionais:

D – Transferências de Mercadorias	28.000
C – Vendas	28.000
D – Custo das Mercadorias Vendidas	20.000
C – Custo das Mercadorias Transferidas	20.000

Ainda neste caso, se a filial recebedora dessas mercadorias a preço de venda nada vendesse a terceiros, permanecendo com as mesmas nos estoques, na época da combinação dos balanços os R\$ 8.000,00 de lucros existentes nos estoques da filial deveriam ser eliminados, podendo-se fazer a seguinte contabilização na matriz:

D – Transferências de Mercadorias	28.000
C – Custo das Mercadorias Transferidas	20.000
C – Mercadorias	8.000

Entretanto, há a possibilidade neste caso da filial vender a terceiros somente parte das mercadorias recebidas em transferência da matriz. Assim, suponhamos nesse último exemplo que a filial vendesse a terceiros 70% do estoque recebido em transferência da matriz. Desta forma, na época da combinação dos balanços entre matriz e filial, poderiam ser feitos os seguintes lançamentos na escrituração da matriz:

Apropriação da receita de Vendas:

D – Transferências de Mercadorias (70% 28.000)	19.600
C – Vendas	19.600

Apropriação do CVM:

D – Custo das Mercadorias Vendidas (70% 20.000)	14.000
C – Custo das Mercadorias Transferidas	14.000

Eliminação do lucro no estoque da filial:

D – Transferências de Mercadorias (30% 28.000)	8.400
C – Custo das Mercadorias Transferidas (30% 20.000)	6.000
C – Mercadorias (30% 8.000)	2.400

(5) Transferência de mercadorias recebida da matriz por uma filial:

D – Mercadorias
C – Matriz C/C

(6) Transferência de mercadorias enviada de uma filial X para uma filial Y (neste caso, visto que não há contas-correntes entre as filiais, a operação será intermediada pela matriz, através de compensação de lançamentos):

Lançamento na filial X:

D – Matriz C/C
C – Mercadorias

Lançamento na filial Y:

D – Mercadorias
C – Matriz C/C

Lançamento na Matriz:

D – Filial Y C/C
C – Filial X C/C

(7) Venda de mercadorias pela matriz ou por uma filial:

D – Caixa/Clientes

C – Vendas

D – CMV

C – Mercadorias

Devolução de venda de mercadorias ocorrida na matriz ou numa filial:

D – Devoluções de Vendas

C – Caixa/Clientes

D – Mercadorias

C – CMV

Abatimento sobre venda ocorrido na matriz ou numa filial:

D – Abatimentos sobre Vendas

C – Caixa/Clientes

4º Comentário Extra: No sistema de inventário permanente descrito acima, se considerarmos a existência do ICMS nas operações, teremos as seguintes contabilizações:

(1) Compra de mercadorias pela matriz ou por uma filial:

D – Mercadorias

D – ICMS C/C

C – Caixa/Fornecedores

(2) Devolução de compra de mercadorias ocorrida na matriz ou numa filial:

D – Caixa/Fornecedores

C – Mercadorias

C – ICMS C/C

(3) Abatimento sobre compra de mercadorias ocorrido na matriz ou numa filial (não há incidência do ICMS, pois as mercadorias não circulam):

D – Caixa/Fornecedores

C – Mercadorias

(4) Transferência a preço de custo de mercadorias enviada da matriz para uma filial:

- D – Filial C/C
- C – Mercadorias
- C – ICMS C/C

(5) Transferência de mercadorias recebida da matriz por uma filial:

- D – Mercadorias
- D – ICMS C/C
- C – Matriz C/C

(6) Transferência de mercadorias enviada de uma filial X para uma filial Y (neste caso, visto que não há contas-correntes entre as filiais, a operação será intermediada pela matriz, através de compensação de lançamentos):

Lançamento na filial X:

- D – Matriz C/C
- C – Mercadorias
- C – ICMS C/C

Lançamento na filial Y:

- D – Mercadorias
- D – ICMS C/C
- C – Matriz C/C

Lançamento na Matriz:

- D – Filial Y C/C
- C – Filial X C/C

(7) Venda de mercadorias pela matriz ou por uma filial:

- D – Caixa/Clientes
- C – Vendas

D – CMV

C – Mercadorias

D – ICMS sobre Vendas

C – ICMS C/C

(8) Devolução de venda de mercadorias ocorrida na matriz ou numa filial:

D – Devoluções de Vendas

C – Caixa/Clientes

D – Mercadorias

C – CMV

D – ICMS C/C

C – ICMS sobre Vendas

(9) Abatimento sobre venda ocorrido na matriz ou numa filial (não há incidência do ICMS, visto que a mercadoria não circula):

D – Abatimentos sobre Vendas

C – Caixa/Clientes

3. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMBINADAS

Conforme já visto, no sistema de contabilização descentralizado, além da matriz, cada filial terá sua própria contabilidade.

Desta forma, na época de elaboração das demonstrações contábeis da empresa, serão COMBINADAS pela matriz as demonstrações contábeis desta com as demonstrações contábeis das filiais. Assim, na elaboração dessas demonstrações combinadas, devem ser eliminados:

- As contas-correntes entre matriz e filiais.
- As contas de transferências entre matriz e filiais.
- Os resultados não realizados nos estoques decorrentes de operações entre matriz e filiais.

No exemplo da Cia. Safira dado no item 2.2, teríamos a seguinte tabela, a qual representa o papel de trabalho de COMBINAÇÃO dos balanços das três unidades:

Contas	Matriz	Filial P	Filial Q	Eliminações		Balanço Combin.
				D	C	
ATIVO						
CIRCULANTE						
Caixa	30.000	17.300	9.100	-	-	56.400
Bancos	3.000	-	-	-	-	3.000
Mercadorias	5.100	3.900	1.800	-	-	10.800
NÃO CIRCULANTE						
REALIZÁVEL LP						
Filia P C/C	50.430	-	-	-	50.430	-
Filial Q C/C	48.555	-	-	-	48.555	-
IMOBILIZADO						
Móveis e Utensílios	15.000	6.000	3.000	-	-	24.000
Dep. Acumulada	(125)	(50)	(25)	-	-	(200)
Edificações	36.000	36.000	36.000	-	-	108.000
Dep. Acumulada	(120)	(120)	(120)	-	-	(360)
TOTAL DO ATIVO	187.840	63.030	49.755	////////	////////	201.640
PASSIVO						
CIRCULANTE						
Contas a Pagar	2.100	1.600	1.200	-	-	4.900
Fornecedores	61.000	11.000	0	-	-	72.000
PAT. LÍQUIDO						
Capital Social	120.000	-	-	-	-	120.000
Matriz C/C	-	50.430	48.555	98.985	-	-
Lucros Acumulados	4.740	-	-	-	-	4.740
TOTAL DO PASSIVO	187.840	63.030	49.755	////////	////////	201.640

Finalmente, seria feito o seguinte lançamento na matriz para a combinação dos balanços, o qual já está indicado na tabela no papel de trabalho de combinação anterior:

D – Matriz C/C	98.985
C – Filial P C/C	50.430
C – Filial Q C/C	48.555

Finalmente, o Balanço Patrimonial da Cia. Safira ao fim de março seria o seguinte:

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE	70.200	CIRCULANTE	76.900
Caixa	56.400	Contas a Pagar	4.900
Bancos	3.000	Fornecedores	72.000
Mercadorias	10.800		
NÃO CIRCULANTE	131.440		
IMOBILIZADO		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	124.740
Móveis e Utensílios	24.000	Capital Social	120.000
Depreciação Acumulada	(200)	Lucros Acumulados	4.740
Edificações	108.000		
Depreciação Acumulada	(360)		
TOTAL DO ATIVO	201.640	TOTAL DO PASSIVO	201.640

A tabela seguinte representa o papel de trabalho de COMBINAÇÃO das demonstrações de resultado ao fim de março das três unidades:

Contas	Matriz	Filial P	Filial Q	Eliminações		DRE
				D	C	Combín.
Receita Bruta	28.000	15.000	7.000	-	-	50.000
(-) CMV	(23.900)	(9.100)	(4.200)	-	-	(37.200)
(=) Lucro Bruto	4.100	5.900	2.800	////////	////////	12.800
(-) Despesas Gerais	(3.300)	(2.500)	(1.700)	-	-	(7.500)
(-) Depreciação	(245)	(170)	(145)	-	-	(560)
(=) Lucro Líquido	555	3.230	955	////////	////////	4.740

Da mesma forma que no Balanço Patrimonial, a DRE da Cia. Safira é a própria DRE combinada indicada no papel de trabalho de combinação acima.

Obs.: Os espaços preenchidos nos papéis de trabalho de combinação dos balanços e das demonstrações de resultados anteriores com “////////” têm por objetivo deixar claro que não se faz eliminação em grupos de contas e nem em resultados (lucro bruto, lucro líquido, etc.), tendo em vista que NÃO SÃO CONTAS, e, portanto, não estão sujeitos ao mecanismo de débito e crédito. Já, nos espaços preenchidos com “-” significa que são contas que não receberam débito ou crédito, mas poderiam ter recebido.

4. AVALIAÇÃO DAS MERCADORIAS TRANSFERIDAS ENTRE MATRIZ E FILIAIS

Na transferência de mercadorias da matriz para filiais, de filiais para matriz ou de filiais para filiais, existem os seguintes métodos de avaliação:

4.1. Método do Preço de Custo

É o método mais usado para as transferências de mercadorias. Na utilização da transferência por esse método, os resultados das filiais, após serem apurados, serão integrados ao resultado da matriz através dos seguintes lançamentos genéricos:

Se o resultado da filial for prejuízo:

D – Matriz C/C

C – Prejuízos Acumulados (ou Lucros Acumulados)

Se o resultado da filial for lucro:

D – Lucros Acumulados

C – Matriz C/C

4.2. Método do Preço de Venda

Neste caso, a matriz transfere as mercadorias para as filiais pelo preço que essas deverão vender aos clientes.

Apesar de aceitável, esse método não é o mais utilizado, visto que prejudica a apuração dos resultados nas filiais, pois estas vendem a terceiros as mercadorias recebidas em transferência ao mesmo custo que receberam da matriz.

Cabe ainda ressaltar que, quando se fala em transferências ao preço de custo, estas tanto podem ser feitas da matriz para as filiais, quanto destas para a matriz. No caso das transferências serem feitas ao preço de venda, entendemos que é a matriz que está transferindo para as filiais. Deste modo, **não há sentido prático algum** em se falar que as filiais transferiram mercadorias para a matriz a preço de venda.

4.3. Método do Preço Arbitrado

De forma diferente dos métodos anteriores, neste caso a matriz transfere as mercadorias para as filiais por um valor, em geral, acima do preço de custo e abaixo do preço de venda, ou seja, por um preço inferior àquele que as filiais venderão as mercadorias aos clientes. Esse método, apesar de também ser aceito, é menos utilizado ainda que o método do preço de venda.

5. CÁLCULO DO CMV NA MATRIZ E NAS FILIAIS

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} + \text{TL} - \text{EF}$$

onde, $\text{TL} = \text{TR} - \text{TE}$

Legenda:

EI: Estoque inicial

EF: Estoque final

CL: Compras líquidas

TL: Transferências Líquidas

TR: Transferências Recebidas

TE: Transferências Enviadas

Exemplo: As informações abaixo foram obtidas dos registros contábeis da comercial Jaspe Ltda., a qual é formada pela matriz e por uma filial:

Fatos ocorridos em abril de 20X1	MATRIZ	FILIAL	EMPRESA
Vendas	70.000	72.000	142.000
Compras	60.000	28.000	88.000
Transferências p/ Filial	(23.000)	-	-
Transferências p/ Matriz	-	(4.000)	-
Transferências da Filial	4.000	-	-
Transferências da Matriz	-	23.000	-

ESTOQUES	01/04/20X1	30/04/20X1
Filial	34.000	7.000
Matriz	12.000	11.000
Empresa	46.000	18.000

Assim, teremos os seguintes cálculos referentes ao mês de abril:

Na Matriz:

$$TR = 4.000$$

$$TE = 23.000$$

$$TL = 4.000 - 23.000 = - 19.000$$

$$CMV = 12.000 + 60.000 + (- 19.000) - 11.000 = 42.000$$

$$\text{Lucro Bruto} = 70.000 - 42.000 = 28.000$$

Na Filial:

$$TR = 23.000$$

$$TE = 4.000$$

$$TL = 23.000 - 4.000 = 19.000$$

$$CMV = 34.000 + 28.000 + 19.000 - 7.000 = 74.000$$

$$\text{Prejuízo Bruto} = 72.000 - 74.000 = (2.000)$$

Na Empresa como um todo:

$$EI = 46.000$$

$$EF = 18.000$$

$$CL = 88.000$$

$$\text{Vendas} = 142.000$$

$$CMV = EI + C - EF = 46.000 + 88.000 - 18.000 = 116.000$$

$$\text{Lucro Bruto} = 142.000 - 116.000 = 26.000$$

Nota: Observemos que o CMV da empresa (116.000) é exatamente o somatório do CMV da matriz (42.000) com o da filial (74.000). Da mesma forma, o Lucro Bruto da empresa é a soma algébrica do Lucro Bruto da matriz (+ 28.000) com o Prejuízo Bruto da filial (- 2.000).

EXERCÍCIO RESOLVIDO 1: A Comercial Cruzeiro Ltda. é constituída por uma Matriz e duas filiais. Ao longo de um período, foram apuradas as seguintes informações (valores em R\$):

ESTOQUES	MATRIZ M	FILIAL A	FILIAL B
Inicial	9.900	3.500	4.100
Final	4.200	1.900	4.800
OPERAÇÃO	MATRIZ M	FILIAL A	FILIAL B
Compras	11.000	5.000	6.700
Devoluções de Compras	2.000	1.100	—
Vendas	48.000	17.000	6.000
Devoluções de Vendas	6.000	—	1.000
Transferências para A	1.300	—	500
Transferências de A	—	—	300
Transferências para B	1.700	300	—
Transferências de B	1.000	500	—
Transferências para M	—	—	1.000
Transferências de M	—	1.300	1.700

Informações adicionais:

- As transferências foram efetuadas a preço de custo.
- O ICMS nas operações é de 10%.

Assim, determine:

- 1) O lucro bruto da matriz.
- 2) O lucro bruto da filial A.
- 3) O lucro bruto da filial B.
- 4) O lucro bruto da Comercial Cruzeiro Ltda.

(SOLUÇÃO)

Para o cálculo do CMV entre as partes, utilizaremos a seguinte fórmula:

$$CMV = EI + C + TL - EF, \text{ onde:}$$

$$TL \text{ (Transf. Líquidas)} = TR \text{ (Transf. Recebidas)} - TE \text{ (Transf. Enviadas)}$$

Obs.: No ato da transferência, a entidade emissora deverá fazer nota fiscal da mesma forma como faria se vendesse a mercadoria a terceiros, havendo incidência do ICMS, dada a circulação das mercadorias.

1) Matriz

$$TR = 1.000 \times 0,90 = 900$$

$$TE = (1.300 + 1.700) \times 0,90 = 2.700$$

$$TL = TR - TE = 900 - 2.700 = -1.800 \rightarrow \text{Transferências líquidas}$$

Nota: A multiplicação pelo fator "0,90" (ou 90%) reduz o valor das transferências em 10%, que é o ICMS a ser abatido, lembrando que o fato gerador desse imposto é a "circulação de mercadorias", independentemente se o fato foi compra, devolução de compra, venda ou transferência.

$$CL = (11.000 - 2.000) \times 0,90 = 8.100 \rightarrow \text{Compras líquidas}$$

$$CMV = EI + CL + TL - EF$$

$$CMV = 9.900 + 8.100 + (-1.800) - 4.200 = 12.000$$

$$VL = (48.000 - 6.000) \times 0,90 = 37.800 \rightarrow \text{Vendas Líquidas}$$

$$LB = VL - CMV = 37.800 - 12.000 = \underline{25.800}$$

2) Filial A

$$TR = (500 + 1.300) \times 0,90 = 1.620$$

$$TE = 300 \times 0,90 = 270$$

$$TL = TR - TE = 1.620 - 270 = 1.350 \rightarrow \text{Transferências líquidas}$$

$$CL = (5.000 - 1.100) \times 0,90 = 3.510 \rightarrow \text{Compras líquidas}$$

$$CMV = EI + CL + TL - EF$$

$$CMV = 3.500 + 3.510 + 1.350 - 1.900 = 6.460$$

$$VL = 17.000 \times 0,90 = 15.300 \rightarrow \text{Vendas Líquidas}$$

$$LB = VL - CMV = 15.300 - 6.460 = \underline{8.840}$$

3) Filial B

$$TR = (300 + 1.700) \times 0,90 = 1.800$$

$$TE = (1.000 + 500) \times 0,90 = 1.350$$

$$TL = TR - TE = 1.800 - 1.350 = 450 \rightarrow \text{Transferências líquidas}$$

$$CL = 6.700 \times 0,90 = 6.030 \rightarrow \text{Compras líquidas}$$

$$CMV = EI + CL + TL - EF$$

$$CMV = 4.100 + 6.030 + 450 - 4.800 = 5.780$$

$$VL = (6.000 - 1.000) \times 0,90 = 4.500 \rightarrow \text{Vendas Líquidas}$$

$$LB = VL - CMV = 4.500 - 5.780 = \underline{-1.280} \text{ (prejuízo)}$$

4) Empresa

Para acharmos o Lucro Bruto da empresa, basta somarmos algebricamente os lucros brutos das partes. Assim:

$$LB = 25.800 + 8.840 + (-1.280) = \underline{33.360}$$

Obs.: Outra forma de apurarmos o lucro bruto da empresa é diretamente, mediante a utilização da fórmula normal do CMV, isto é, $CMV = EI + CL - EF$, ignorando todas as transferências, da seguinte forma:

$$EI = 9.900 + 3.500 + 4.100 = 17.500$$

$$EF = 4.200 + 1.900 + 4.800 = 10.900$$

$$\text{Compras} = 11.000 + 5.000 + 6.700 = 22.700$$

$$\text{Devoluções de Compras} = 2.000 + 1.100 = 3.100$$

$$\text{Vendas} = 48.000 + 17.000 + 6.000 = 71.000$$

$$\text{Devoluções de Vendas} = 6.000 + 1.000 = 7.000$$

$$CMV = 17.500 + (22.700 - 3.100) \times 0,9 - 10.900 = 24.240$$

$$LB = (71.000 - 7.000) \times 0,9 - 24.240 = \underline{33.360}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 2: Com relação ao exercício anterior, e considerando o sistema de contabilização descentralizado, faça os lançamentos no diário e nos razonetes de todos os fatos ocorridos na matriz da Comercial Cruzeiro Ltda., incluindo os lançamentos de apuração contábil do Custo das Mercadorias Vendidas, considerando (Nota: suponha que todas as operações de compras e vendas foram realizadas a prazo):

- Inventário periódico e conta mercadorias parcialmente desdobrada, ou seja, desdobrada somente nas vendas de mercadorias.
- Inventário periódico com a conta mercadorias totalmente desdobrada, isto é, desdobrada nas compras, vendas, devoluções, abatimentos e transferências.

(SOLUÇÃO)

a) **CONTA MERCADORIAS PARCIALMENTE DESDOBRADA:**

(1) *Compras no valor de R\$ 11.000,00.*

D – Mercadorias.....	9.900
D – ICMS C/C.....	1.100
C – Fornecedores.....	11.000

(2) *Devoluções de compras no valor de R\$ 2.000,00.*

D – Fornecedores	2.000
C – Mercadorias	1.800
C – ICMS C/C	200

(3) *Vendas no valor de R\$ 48.000,00.*

D – Clientes.....	48.000
C – Vendas.....	48.000
D – ICMS sobre Vendas	4.800
C – ICMS C/C.....	4.800

(4) *Devoluções de vendas no valor de R\$ 6.000,00.*

D – Devoluções de Vendas.....	6.000
C – Clientes	6.000
D – ICMS C/C.....	600
C – ICMS sobre Vendas.....	600

(5) *Transferências enviadas para a Filial A no valor de R\$ 1.300.*

D – Filial A C/C	1.300
C – Mercadorias	1.170
C – ICMS C/C.....	130

Obs. 1: Ao afirmarmos que as mercadorias estão sendo transferidas ao preço de custo de R\$ 1.300,00, estamos convencionando que este é o valor pago pela Matriz quando adquiriu essas mercadorias. Assim, tendo em vista que a alíquota do ICMS foi de 10%, o valor pelo qual essa mercadoria foi estocada na Matriz foi de R\$ 1.170,00, valor este que sairá do estoque desta e entrará no estoque da Filial A.

Obs. 2: Uma outra opção de contabilização desse fato seria a indicada abaixo, onde haveria a criação de uma conta adicional chamada de "ICMS sobre Transferências", a qual, posteriormente, seria encerrada mediante um débito na conta "Mercadorias", visto que, neste caso, ela seria creditada de R\$ 1.300,00 e não de R\$ 1.170,00 como deveria e, desta forma, ao encerrarmos aquela conta mediante um débito nesta conta, estaríamos compensando essa diferença e estocando pelo valor correto. No entanto, a forma escolhida, ou seja, sem o uso da conta adicional, é mais prática, pois, em geral, não é muito útil para a empresa o controle específico do ICMS sobre as transferências, quando essas são feitas ao preço de custo, que é a regra geral.

D – Filial A C/C 1.300

C – Mercadorias 1.300

D – ICMS sobre Transferências 130

C – ICMS C/C 130

Posteriormente, na época da atualização do valor dos estoques e apuração do CMV, seria feito o seguinte lançamento de ajuste:

D – Mercadorias 130

C – ICMS sobre Transferências 130

(6) Transferências enviadas para a Filial B no valor de R\$ 1.700,00.

D – Filial B C/C 1.700

C – Mercadorias 1.530

C – ICMS C/C 170

(7) Transferências de mercadorias R\$ 1.000,00 recebidas da Filial B.

D – Mercadorias 900

D – ICMS C/C 100

C – Filial B C/C 1.000

(8) Finalmente, considerando o valor do CMV da Matriz no valor de R\$ 12.000,00, valor este apurado no exercício resolvido 1, seria feito o seguinte lançamento ao fim do período (mensal, trimestral, anual, ... etc.):

D – CMV 12.000

C – Mercadorias 12.000

- (9) Contabilização do ICMS a Recolher, mediante a transferência do saldo credor de ICMS C/C no valor de R\$ 3.500,00.

D – ICMS C/C 3.500

C – ICMS a Recolher 3.500

Mercadorias		Vendas	Devoluções de Vendas
9.900	1.800 (2)	48.000 (3)	(4) 6.000
(1) 9.900	1.170 (5)		
(7) 900	1.530 (6)		
	12.000 (8)		
4.200 → Estoque Final			

Clientes		Fornecedores		ICMS C/C	
(3) 48.000	6.000 (4)	(2) 2.000	11.000 (1)	(1) 1.100	200 (2)
				(4) 600	4.800 (3)
				(7) 100	130 (5)
					170 (6)
				(9) 3.500	3.500

Filial A – C/C		Filial B – C/C		ICMS a Recolher	
(5) 1.300		(6) 1.700	1.000 (7)		3.500 (9)

ICMS s/ Vendas		CMV	
(3) 4.800	600 (4)	(8) 12.000	

b) CONTA MERCADORIAS “TOTALMENTE” DESDOBRADA (ou, Conta Mercadorias Desdobrada – A palavra “Totalmente” é dispensável neste caso, visto que é o caso mais comum):

- (1) Compras no valor de R\$ 11.000,00.

D – Compras	9.900
D – ICMS C/C.....	1.100
C – Fornecedores.....	11.000

(2) Devoluções de compras no valor de R\$ 2.000,00.

D – Fornecedores	2.000
C – Devoluções de Compras	1.800
C – ICMS C/C	200

(3) Vendas no valor de R\$ 48.000,00.

D – Clientes.....	48.000
C – Vendas.....	48.000
D – ICMS sobre Vendas	4.800
C – ICMS C/C	4.800

(4) Devoluções de vendas no valor de R\$ 6.000,00.

D – Devoluções de Vendas.....	6.000
C – Clientes	6.000
D – ICMS a Recolher.....	600
C – ICMS sobre Vendas.....	600

(5) Transferências enviadas para a Filial A no valor de R\$ 1.300.

D – Filial A C/C	1.300
C – Transferências	1.170
C – ICMS C/C	130

Obs.: Uma outra opção de contabilização desse fato seria a indicada abaixo, onde haveria a criação de uma conta adicional chamada de "ICMS sobre Transferências", a qual, posteriormente, seria encerrada mediante um débito na conta "Transferências", visto que, neste caso, ela seria creditada de R\$ 1.300,00 e não de R\$ 1.170,00 como deveria e, desta forma, ao encerrarmos aquela conta mediante um débito nesta conta, estaríamos compensando essa diferença. No entanto, a forma escolhida, ou seja, sem o uso da conta adicional, é mais prática, pois, em geral, não é muito útil para a empresa o controle específico do ICMS sobre as transferências, quando essas são feitas ao preço de custo, que é a regra geral.

D – Filial A C/C	1.300
C – Transferências	1.300

D – ICMS sobre Transferências	130
C – ICMS C/C	130

Posteriormente, na época da atualização do valor dos estoques e apuração do CMV, seria feito o seguinte lançamento de ajuste:

D – Transferências	130
C – ICMS sobre Transferências	130

(6) Transferências enviadas para a Filial B no valor de R\$ 1.700,00.

D – Filial B C/C	1.700
C – Transferências	1.530
C – ICMS C/C	170

(7) Transferências de mercadorias R\$ 1.000,00 recebidas da Filial B.

D – Transferências	900
D – ICMS C/C	100
C – Filial B C/C	1.000

Ao fim do período, considerando o valor das TL (Transferências Líquidas) já apurado no valor de “R\$ 1.800,00” (valor negativo), das Compras já liquidadas do ICMS de R\$ 9.900,00, das Devoluções de Compras já liquidadas do ICMS de R\$ 1.800,00, do EI (Estoque Inicial) de R\$ 9.900,00 e do EF (Estoque Final) de R\$ 4.200,00, teremos o seguinte cálculo matemático do CVM:

$$\text{CMV} = 9.900 + 9.900 - 1.800 - 1.800 - 4.200 = 12.000$$

Desta forma, observando o cálculo matemático acima, serão feitos os seguintes lançamentos para a apuração contábil do CMV:

(8) Apuração das Compras Liquidadas.

D – Devoluções de Compras	1.800
C – Compras	1.800

Nota: Com esse lançamento, a conta “Compras” ficou com saldo devedor de R\$ 8.100,00.

(9) Encerramento da conta “Transferências” a crédito da conta CMV.

D – Transferências	1.800
C – CMV	1.800

Nota: Se a conta “Transferências” tivesse saldo devedor, ou seja, se fossem positivas, o encerramento se daria debitando-se a conta CMV e creditando-se aquela conta.

(10) Encerramento do Estoque Inicial e das Compras Líquidas a débito do CMV.

D – CMV.....	18.000
C – Mercadorias	9.900
C – Compras.....	8.100

(11) Atualização do saldo da conta "Mercadorias" a crédito do CMV.

D – Mercadorias.....	4.200
C – CMV.....	4.200

(12) Contabilização do ICMS a Recolher, mediante a transferência do saldo credor de ICMS C/C no valor de R\$ 3.500,00.

D – ICMS C/C.....	3.500
C – ICMS a Recolher	3.500

Mercadorias <div> <div>9.900</div> <div>9.900 (10)</div> <div>(11) 4.200</div> </div>		Vendas <div> <div></div> <div>48.000 (3)</div> </div>		Devoluções de Vendas <div> <div>(4) 6.000</div> </div>	
Transferências <div> <div>(7) 900</div> <div>1.170 (5)</div> <div>1.530 (6)</div> <div>(9) 1.800</div> <div>1.800</div> </div>		Compras <div> <div>(1) 9.900</div> <div>1.800 (8)</div> <div>8.100</div> <div>8.100 (10)</div> </div>		Devoluções de Compras <div> <div>(8) 1.800</div> <div>1.800 (2)</div> </div>	
Clientes <div> <div>(3) 48.000</div> <div>6.000 (4)</div> </div>		Fornecedores <div> <div>(2) 2.000</div> <div>11.000 (1)</div> </div>		ICMS C/C <div> <div>(1) 1.100</div> <div>4.800 (3)</div> <div>(4) 600</div> <div>200 (2)</div> <div>(7) 100</div> <div>130 (5)</div> <div>170 (6)</div> <div>(12) 3.500</div> <div>3.500</div> </div>	

<i>Filial A – C/C</i>		<i>Filial B – C/C</i>		<i>ICMS a Recolher</i>	
(5) 1.300		(6) 1.700	1.000 (7)		3.500 (12)
<i>ICMS s/ Vendas</i>		<i>CMV</i>			
(3) 4.800	600(4)	(10) 18.000	1.800 (9)		
			4.200 (11)		
		12.000			

Exercícios de Fixação

1. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/ESAF) A Cia. Pará constitui uma filial em 2/1/19X3 fornecendo à mesma \$ 40.000.000 em moeda corrente como capital inicial. O lançamento a ser feito na contabilidade da filial seria:

a) Caixa	
a Capital Social	40.000.000
b) Matriz— Conta corrente	
a Capital Social	40.000.000
c) Caixa	
a Matriz – Conta Corrente	40.000.000
d) Filial – Conta Corrente	
a Capital Social	40.000.000
e) Caixa	
a Filial – Conta Corrente	40.000.000

2. A Empresa Comercial Castelo S/A é composta de duas filiais (P e Q) e uma matriz, sendo as contabilidades das filiais descentralizadas da matriz. Em 13/04/X6 a filial P transfere a preço de custo para a filial Q mercadorias no valor de R\$ 5.000,00, sendo o ICMS 18%. Assim, marque a opção que indica os registros contábeis corretos realizados pela filial P no sistema de Conta Mercadorias Desdobrada.

a) D – C/C Filial Q	4.100
D – C/C ICMS	900
C – Transferências de Mercadorias	5.000
b) D – C/C Filial Q	5.000
C – Transferências de Mercadorias	5.000
C – C/C ICMS	900
c) D – C/C Matriz	5.000
C – Transferências de Mercadorias	5.000
D – ICMS s/ Transferências	900
C – C/C ICMS	900
d) D – C/C Filial Q	4.100
C – Transferências de Mercadorias	4.100
e) D – C/C Matriz	4.100
C – Transferências de Mercadorias	4.100

3. Ainda na questão anterior, marque o correto lançamento feito na escrituração da filial Q.

- a) D – Transferências de Mercadorias 4.100
D – C/C ICMS 900
C – C/C Matriz 5.000
- b) D – Transferências de Mercadorias 4.100
D – C/C ICMS 900
C – C/C Filial P 5.000
- c) D – Transferências de Mercadorias 5.000
C – C/C Filial P 5.000
- d) D – Transferências de Mercadorias 5.000
C – C/C Matriz 5.000
- e) Nenhum dos lançamentos anteriores

4. Considerando ainda a questão 2, marque o correto lançamento realizado pela Matriz.

- a) D – C/C Matriz 5.000
C – C/C Filial Q 5.000
- b) D – C/C Filial P 5.000
C – C/C Filial Q 5.000
- c) D – C/C Filial P 5.000
C – C/C Matriz 5.000
- d) D – C/C Filial Q 5.000
C – C/C Filial P 5.000
- e) Nenhum lançamento deve ser realizado na matriz.

5. Marque a opção que indica conta não utilizada no sistema de inventário periódico com a Conta Mercadorias “Parcialmente” Desdobrada.

- a) Devoluções de Vendas.
- b) Vendas de Mercadorias.
- c) Mercadorias.
- d) ICMS sobre Transferências.
- e) Compras de Mercadorias.

6. A Comercial FIT Ltda. é composta de uma matriz e duas filiais (A e B). Ao longo de um período, levantou os seguintes dados em sua escrituração (valores em R\$):

OPERAÇÕES	MATRIZ	FILIAL A	FILIAL B
Compras	20.000	18.000	10.000
Devoluções de Compras	4.000	2.000	-
Vendas	90.000	50.000	40.000
Devoluções de Vendas	5.000	-	8.000
Transferências p/ Matriz	-	3.000	1.000
Transf. p/ Filial A	4.000	-	-
Transf. p/ Filial B	5.000	2.000	-
Transf. da Matriz	-	4.000	5.000
Transf. da Filial A	3.000	-	2.000
Transf. da Filial B	1.000	-	-

ESTOQUES	INICIAL	FINAL
Matriz	16.000	4.000
Filial A	10.000	6.000
Filial B	7.000	1.000

Assim, supondo os impostos sobre compras, vendas, devoluções e transferências no valor de 10%, pode-se afirmar que o Resultado Operacional Bruto da Filial A é de:

- R\$ 8.400;
 - R\$ 27.500;
 - R\$ 54.600;
 - R\$ 23.800;
 - R\$ 63.000.
7. Ainda com relação à questão 7, pode-se afirmar que o Resultado Operacional Bruto da Comercial FIT Ltda. é de:
- R\$ 90.500;
 - R\$ 79.400;
 - R\$ 91.000;
 - R\$ 89.500;
 - R\$ 88.000.
8. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/ESAF) A conceituação de "Filial" é:
- o estabelecimento sede ou principal, ou seja, aquele que tem a primazia na direção a que estão subordinados todos os demais;
 - o estabelecimento comercial que opera na dependência da matriz;
 - qualquer estabelecimento mercantil industrial ou civil, dependente ou ligado a outro que, em relação a ele, tem ou detém o poder de comando;
 - uma companhia constituída mediante escritura pública, tendo como único acionista uma outra sociedade;
 - uma companhia com personalidade jurídica própria distinta da sociedade controladora domiciliada no exterior.
9. (Auditor-Fiscal da Receita Federal/ESAF) A transferência de recursos de caixa feita pela matriz para suas filiais gera o seguinte lançamento contábil, em cada uma das filiais:
- Conta Corrente Matriz
a Caixa
 - Caixa
a Conta Corrente Matriz
 - Caixa
a Conta Corrente Filial
 - Conta Corrente Matriz
a Capital
 - Capital
a Caixa

10. A empresa Lua Luar Ltda. é composta por uma matriz e uma filial, controlando seus estoques pelo sistema de Inventário Permanente, com mercadorias transferidas a preço de custo. Em abril de X1, a matriz transfere mercadorias para a filial no valor de R\$ 5.000,00 com ICMS de 18%. Assim, marque a opção que indica o(s) lançamento(s) que deve(m) ser feito(s) pela matriz.

- | | |
|--|-------|
| a) D – C/C Filial | 5.000 |
| C – Transferências de Mercadorias | 5.000 |
| D – Custo das Mercadorias Transferidas | 4.100 |
| C – Mercadorias | 4.100 |
| D – ICMS sobre Transferências | 900 |
| C – C/C ICMS | 900 |
| b) D – C/C Filial | 5.000 |
| C – Mercadorias | 4.100 |
| C – C/C ICMS | 900 |
| c) D – C/C Filial | 5.000 |
| C – Mercadorias | 5.000 |
| D – ICMS sobre Transferências | 900 |
| C – C/C ICMS | 900 |
| d) D – C/C Filial | 5.000 |
| C – Transferências de Mercadorias | 4.100 |
| C – C/C ICMS | 900 |
| e) As opções a e b estão corretas, pois no inventário permanente a conta “Mercadorias” deve estar atualizada a cada operação e, no caso das mercadorias serem transferidas a preço de custo, a existência ou não das contas “Transferências de Mercadorias” e “Custo das Mercadorias Transferidas” é opcional. | |

GABARITO

CAPÍTULO 1

1. c	16. a	31. d	45. d
2. d	17. e	32. e	46. d
3. d	18. c	33. e	47. a
4. a	19. e	34. c	48. e
5. b	20. a	35. e	49. a
6. e	21. e	36. e	50. e
7. e	22. b	37. d	51. e
8. b	23. e	38. e	52. d
9. a	24. e	39. a	53. b
10. b	25. b	40. c	54. a
11. a	26. a	41. c	55. c
12. c	27. e	42. e	56. a (Lei
13. e	28. a	43. d	nº 6.404/1976,
14. d	29. c	44. c	art. 8º, § 4º)
15. e	30. e		

CAPÍTULO 2

1. e	9. d	17. a	25. a
2. c	10. e	18. b	26. a
3. d	11. c	19. d	27. d
4. d	12. a	20. a	28. c
5. d	13. a	21. d	29. c
6. a	14. a	22. b	30. a
7. c	15. a	23. b	31. d
8. a	16. b	24. a	32. c

- | | | | |
|-------|-------|-------|-------|
| 33. c | 44. b | 55. c | 66. c |
| 34. c | 45. d | 56. d | 67. e |
| 35. c | 46. d | 57. a | 68. e |
| 36. a | 47. b | 58. c | 69. d |
| 37. d | 48. b | 59. b | 70. b |
| 38. b | 49. d | 60. b | 71. a |
| 39. a | 50. d | 61. e | 72. b |
| 40. a | 51. e | 62. c | 73. e |
| 41. d | 52. b | 63. e | 74. d |
| 42. b | 53. a | 64. c | 75. d |
| 43. e | 54. b | 65. a | 76. c |

CAPÍTULO 3

- | | | | |
|-------|-------|-------|-------|
| 1. d | 20. b | 39. c | 58. c |
| 2. c | 21. e | 40. d | 59. e |
| 3. e | 22. c | 41. c | 60. e |
| 4. c | 23. a | 42. e | 61. d |
| 5. ab | 24. d | 43. c | 62. c |
| 6. a | 25. a | 44. a | 63. b |
| 7. c | 26. d | 45. a | 64. d |
| 8. e | 27. e | 46. b | 65. a |
| 9. c | 28. b | 47. a | 66. b |
| 10. a | 29. c | 48. a | 67. e |
| 11. d | 30. e | 49. a | 68. a |
| 12. b | 31. b | 50. e | 69. d |
| 13. b | 32. c | 51. a | 70. a |
| 14. d | 33. a | 52. a | 71. d |
| 15. c | 34. a | 53. a | 72. d |
| 16. a | 35. b | 54. a | 73. d |
| 17. d | 36. b | 55. d | 74. d |
| 18. b | 37. c | 56. d | 75. a |
| 19. b | 38. d | 57. a | 76. d |

CAPÍTULO 4

- | | | | |
|------|-------|-------|-------|
| 1. d | 7. e | 13. c | 19. a |
| 2. c | 8. a | 14. a | 20. a |
| 3. b | 9. a | 15. d | 21. c |
| 4. a | 10. b | 16. d | 22. b |
| 5. a | 11. a | 17. b | 23. e |
| 6. d | 12. d | 18. b | 24. b |

- | | | | |
|-------|-------|-------|-------|
| 25. e | 35. e | 45. a | 55. a |
| 26. c | 36. a | 46. a | 56. d |
| 27. c | 37. d | 47. b | 57. c |
| 28. e | 38. b | 48. e | 58. a |
| 29. d | 39. b | 49. c | 59. b |
| 30. d | 40. d | 50. d | 60. a |
| 31. d | 41. b | 51. a | 61. a |
| 32. c | 42. e | 52. b | 62. e |
| 33. e | 43. e | 53. c | 63. c |
| 34. d | 44. c | 54. e | |

CAPÍTULO 5

- | | | | |
|------|-------|-------|-------|
| 1. a | 7. e | 12. e | 17. e |
| 2. e | 8. c | 13. e | 18. e |
| 3. c | 9. d | 14. c | 19. a |
| 4. a | 10. a | 15. a | 20. e |
| 5. e | 11. a | 16. a | 21. e |
| 6. d | | | |

CAPÍTULO 6

- | | | | |
|-------|-------|-------|-------|
| 1. d | 12. a | 22. c | 32. c |
| 2. b | 13. a | 23. a | 33. c |
| 3. c | 14. d | 24. b | 34. e |
| 4. c | 15. b | 25. d | 35. d |
| 5. a | 16. b | 26. b | 36. a |
| 6. e | 17. d | 27. a | 37. c |
| 7. e | 18. c | 28. e | 38. a |
| 8. c | 19. b | 29. b | 39. b |
| 9. d | 20. a | 30. d | 40. d |
| 10. e | 21. a | 31. e | 41. e |
| 11. c | | | |

CAPÍTULO 7

- | | | | |
|------|-------|-------|-------|
| 1. c | 7. c | 13. b | 19. a |
| 2. d | 8. d | 14. a | 20. e |
| 3. c | 9. d | 15. d | 21. a |
| 4. a | 10. a | 16. d | 22. b |
| 5. d | 11. a | 17. d | 23. e |
| 6. b | 12. c | 18. a | |

CAPÍTULO 8

- | | | | |
|------|-------|-------|-------|
| 1. b | 6. d | 11. c | 16. d |
| 2. d | 7. c | 12. c | 17. e |
| 3. b | 8. b | 13. a | 18. a |
| 4. d | 9. c | 14. c | 19. a |
| 5. c | 10. e | 15. e | |

CAPÍTULO 9

- | | | | |
|-------|-------|-------|-------|
| 1. e | 20. b | 39. a | 58. d |
| 2. e | 21. e | 40. e | 59. c |
| 3. e | 22. b | 41. e | 60. e |
| 4. d | 23. b | 42. a | 61. d |
| 5. a | 24. b | 43. a | 62. d |
| 6. c | 25. a | 44. a | 63. e |
| 7. d | 26. e | 45. c | 64. d |
| 8. a | 27. c | 46. b | 65. c |
| 9. e | 28. c | 47. b | 66. b |
| 10. e | 29. e | 48. e | 67. b |
| 11. d | 30. b | 49. e | 68. c |
| 12. e | 31. c | 50. a | 69. e |
| 13. a | 32. e | 51. c | 70. a |
| 14. a | 33. d | 52. b | 71. e |
| 15. d | 34. d | 53. e | 72. b |
| 16. b | 35. e | 54. e | 73. a |
| 17. c | 36. e | 55. b | 74. b |
| 18. c | 37. c | 56. a | 75. c |
| 19. e | 38. b | 57. e | |

CAPÍTULO 10

- | | | | |
|------|------|------|-------|
| 1. d | 4. e | 7. c | 10. b |
| 2. a | 5. d | 8. d | 11. c |
| 3. d | 6. d | 9. b | |

CAPÍTULO 11

- | | | | |
|------|-------|-------|-------|
| 1. d | 9. b | 17. b | 24. e |
| 2. a | 10. a | 18. a | 25. d |
| 3. a | 11. a | 19. c | 26. c |
| 4. a | 12. e | 20. e | 27. b |
| 5. e | 13. e | 21. d | 28. d |
| 6. a | 14. e | 22. e | 29. b |
| 7. b | 15. b | 23. c | 30. e |
| 8. d | 16. c | | |

CAPÍTULO 12

- | | | | |
|-------|-------|-------|-------|
| 1. c | 23. e | 45. d | 63. a |
| 2. b | 24. b | 46. a | 64. c |
| 3. a | 25. e | 47. c | 65. c |
| 4. e | 26. e | 48. a | 66. c |
| 5. b | 27. c | 49. b | 67. c |
| 6. a | 28. c | 50. c | 68. c |
| 7. a | 29. a | 51. e | 69. c |
| 8. c | 30. a | 52. d | 70. e |
| 9. e | 31. b | 53. d | 71. e |
| 10. c | 32. c | 54. a | 72. d |
| 11. d | 33. b | 55. b | 73. e |
| 12. e | 34. a | 56. c | 74. c |
| 13. e | 35. d | 57. c | 75. b |
| 14. c | 36. a | 58. d | 76. e |
| 15. c | 37. b | 59. a | 77. b |
| 16. c | 38. c | 60. e | 78. b |
| 17. d | 39. e | 61. b | 79. d |
| 18. c | 40. c | 62. e | 80. a |
| 19. a | 41. b | | |
| 20. b | 42. a | | |
| 21. d | 43. d | | |
| 22. d | 44. e | | |

CAPÍTULO 13

- | | | | |
|-------|-------|-------|-------|
| 1. a | 16. b | 31. b | 45. a |
| 2. a | 17. c | 32. c | 46. c |
| 3. c | 18. e | 33. d | 47. b |
| 4. b | 19. e | 34. e | 48. a |
| 5. b | 20. d | 35. c | 49. b |
| 6. b | 21. c | 36. d | 50. b |
| 7. a | 22. b | 37. a | 51. d |
| 8. a | 23. e | 38. a | 52. c |
| 9. e | 24. d | 39. b | 53. d |
| 10. c | 25. a | 40. e | 54. d |
| 11. a | 26. b | 41. b | 55. a |
| 12. a | 27. e | 42. a | 56. d |
| 13. d | 28. b | 43. e | 57. d |
| 14. a | 29. c | 44. d | 58. e |
| 15. a | 30. a | | |

CAPÍTULO 14

- | | | | |
|------|-------|-------|-------|
| 1. c | 8. e | 15. a | 21. d |
| 2. b | 9. c | 16. e | 22. c |
| 3. c | 10. e | 17. d | 23. e |
| 4. b | 11. e | 18. a | 24. a |
| 5. e | 12. e | 19. d | 25. c |
| 6. d | 13. d | 20. b | 26. c |
| 7. b | 14. e | | |

CAPÍTULO 15

- | | | | |
|------|------|-------|-------|
| 1. c | 5. d | 9. e | 12. b |
| 2. e | 6. b | 10. e | 13. c |
| 3. a | 7. e | 11. b | 14. a |
| 4. b | 8. b | | |

CAPÍTULO 16

- | | | | |
|------|------|------|------|
| 1. e | 3. a | 5. b | 7. d |
| 2. c | 4. c | 6. b | |

CAPÍTULO 17

- | | | | |
|------|-------|-------|-------|
| 1. b | 7. b | 13. c | 19. e |
| 2. a | 8. e | 14. a | 20. b |
| 3. e | 9. c | 15. a | 21. d |
| 4. c | 10. c | 16. a | 22. c |
| 5. c | 11. a | 17. b | 23. e |
| 6. d | 12. b | 18. e | 24. b |

CAPÍTULO 18

- | | | | |
|-------|-------|-------|-------|
| 1. a | 14. c | 27. c | 40. e |
| 2. e | 15. d | 28. d | 41. c |
| 3. a | 16. d | 29. b | 42. d |
| 4. e | 17. b | 30. c | 43. a |
| 5. b | 18. c | 31. a | 44. e |
| 6. b | 19. c | 32. b | 45. e |
| 7. b | 20. a | 33. e | 46. e |
| 8. b | 21. c | 34. b | 47. e |
| 9. d | 22. b | 35. d | 48. c |
| 10. b | 23. d | 36. e | 49. d |
| 11. a | 24. c | 37. d | 50. b |
| 12. d | 25. e | 38. d | 51. c |
| 13. b | 26. d | 39. a | |

CAPÍTULO 19

- | | | | |
|------|------|------|-------|
| 1. c | 4. d | 7. a | 9. b |
| 2. c | 5. e | 8. b | 10. e |
| 3. a | 6. b | | |

RESOLUÇÃO DE ALGUNS EXERCÍCIOS

CAPÍTULO 2

Exercício 45

- a) INCORRETO, pois a Situação Líquida, que é um dos componentes do patrimônio, terá valor negativo quando o Passivo Exigível for maior que o Ativo Total.
- b) INCORRETO, pois $A = P + SL$ e nunca $A > P + SL$
- c) INCORRETO, pois, se $SL = A - P$, o máximo valor que SL poderá ter é o próprio A (Ativo), quando P (Passivo Exigível) for igual a zero.
- d) CORRETO. Supondo que o Ativo fosse, por exemplo, de \$ 4.000 e o Passivo Exigível fosse de \$ 7.000, a Situação Líquida seria de \$ 4.000 - \$ 7.000, isto é, - \$ 3.000, e, desta forma, teríamos: $A + SL = \$ 4.000 + (- \$ 3.000) = \$ 1.000 < \text{Passivo Exigível}$.
- e) INCORRETO, pois, se $A = P = SL = x$, e, ao mesmo tempo, $SL = A - P$, podemos montar a seguinte equação: $x = x - x$, ou seja, $x = 0$. Desta forma, a única condição para que $A = P = SL$ é que todos sejam iguais a zero.

Exercício 56

Se as dívidas da empresa (Passivo Exigível) representam 20% dos Recursos Aplicados no Patrimônio (Ativo), então o Patrimônio Líquido equivale a 80% do Ativo e, ao mesmo tempo, ao somatório da parte dos sócios (Capital Social) com a Reserva para aumento do Capital, ou seja, R\$ 1.200.000. Assim:

$$0,8A = 1.200.000 \rightarrow A = 1.500.000$$

Exercício 57

ATIVO (ou Patrimônio Bruto)

Mercadorias	540,00
Poupança	216,00
Empréstimos Concedidos	288,00
Total	1.044,00

PASSIVO EXIGÍVEL

Empréstimos Obtidos [2/3. 540]	360,00
--------------------------------	--------

$$PL = 1.044,00 - 360,00 = 684,00$$

Exercício 58

$$PL = 750.000,00 + 450.000,00 = 1.200.000,00$$

$$\text{Beatriz} = 1,20 \times 150.000 \times \frac{1.200.000}{300.000 + 150.000 + 300.000} = 288.000$$

Nota: 1,20 → fator que acrescenta os 20% de ágio à parte de Beatriz

Exercício 65

$$AC = x + 200\%x = 300\%x = 3x$$

$$PC = x$$

$$CCL = AC - PC = 3x - x = 2x$$

Analisando a opção a, teremos: “Novo” PC = 1,8x → “Novo” CCL = 3x - 1,8x = 1,2x → 1,2x + 2x = 0,60 = 60% → Novo CCL (1,2x) é 40% inferior ao antigo CCL (2x)

Exercício 66

Lembrando que o Ativo (A) é o mesmo que Patrimônio Bruto (PB), teremos:

$$PL = \frac{2}{3} A \rightarrow A = \frac{3}{2} PL = \frac{3}{2} \times 420.000 = 630.000$$

$$P (\text{Passivo Exigível}) = PC (\text{Passivo Circulante}) + PNC (\text{Passivo Não Circulante})$$

No entanto, visto que não há exigibilidades não circulantes, ou seja, PNC = 0, P = PC. Assim:

$$PL = A - PC \rightarrow PC = 630.000 - 420.000 = 210.000$$

$$CGL (\text{Capital de Giro Líquido}) = AC - PC$$

$$90.000 = AC - 210.000 \rightarrow AC = 300.000$$

Finalmente:

$$A = AC (\text{Ativo Circulante}) + ANC (\text{Ativo Não Circulante})$$

$$AC = A - ANC = 630.000 - 300.000 = \mathbf{330.000}$$

Exercício 67

AC = 1,6X = realizações a curto prazo

ARLP = X = realizações a longo prazo

AIMOB = 2 (X + 1,6X) = 5,2X

Inv. Total no Pat. = Total do Ativo = 1,6X + X + 5,2X = 7,8X

Capital de Terceiros = PC (Passivo Circulante) + PNC (Passivo Não Circulante)

PC = 40% (PC + PNC) \approx 10% 7,8X \rightarrow PC + PNC = 0,78X \div 0,40 = 1,95X = P (Passivo Exigível)

A = P + PL

7,8X = 1,95X + 117.000 \rightarrow X = 20.000

CCL = AC - PC = 1,6X - 0,78X = 0,82X = 0,82. 20.000 = 16.400

Exercício 68**ATIVO**

Calça, camisa, sapatos	105,00
(+) Dinheiro	30,00
(-) Jornal	(1,20)
(-) Ônibus	(1,80)
(+) Bombons e chicletes	50,00
(-) Refeição	(10,00)
(-) Metade dos bombons e chicletes	(25,00)
(+) Dinheiro na venda de bombons e chicletes	40,00
(=) TOTAL DO ATIVO	187,00

PASSIVO EXIGÍVEL

Empréstimos do pai	30,00
(+) Bombons e chicletes a pagar	50,00
(=) TOTAL DO PASSIVO EXIGÍVEL	80,00

PL = 187,00 - 80,00 = 107,00

Exercício 69

$$A = 1.440 + 0,80 = 1.800$$

$$AC = 2X$$

$$ARLP = X$$

$$AC + ARLP = 3X = AIMOB \div 2 \rightarrow AIMOB = 6X$$

$$AC + ARLP + AIMOB = 1.800$$

$$2X + X + 6X = 1.800 \rightarrow X = 200 \rightarrow AC = 2X = 400$$

Exercício 70

$$PL = 2X$$

$$PC = X$$

$$ANC = X$$

$$PNC = X/3$$

$$\text{Total do Passivo (no balanço)} = PC + PNC + PL = 1.000$$

$$X + X/3 + 2X = 1.000$$

$$X = 300 \rightarrow PL = 2X = 600$$

Exercício 73

$$AC - 120.000 = 20.000 \rightarrow AC = 140.000$$

$$PL = A - P \rightarrow 230.000 = 140.000 + ANC - 120.000 \rightarrow ANC = 210.000$$

Exercício 74

Visto no enunciado que o Capital de Terceiros (Passivo) é igual ao Capital Próprio (PL), teremos:

$$\text{Origens} = P + PL = 2P = 4 \times 2.500 = 10.000 \rightarrow P = 5.000 = PC$$

$$P + PL = AC + ANC = 10.000 \rightarrow AC = 7.500, \text{ tendo em vista que } ANC = 2.500$$

$$\text{Finalmente: } CCL = AC - PC = 7.500 - 5.000 = 2.500$$

CAPÍTULO 3

Exercício 71

Bens	51.000
(+) Direitos [= créditos da empresa]	38.000
(-) Obrigações [= débitos da empresa]	(35.000)
(=) Patrimônio Líquido	54.000 → pelo regime de caixa

No entanto, para que o PL seja de 54.000, sendo o Capital Social de 63.000, concluímos, ignorando a existência de reservas, que só pode haver Prejuízos Acumulados no valor de 63.000 – 54.000, isto é, 9.000.

Para acharmos o saldo de Prejuízos (ou Lucros) Acumulados pelo princípio da competência, devemos realizar ajustes no saldo desta conta da seguinte forma:

Prejuízos Acumulados (regime de caixa)	9.000
(+) Receitas recebidas e não ganhas (eram receitas para o regime de caixa, mas não são mais para o regime de competência, portanto serão somadas a Prejuízos Acumulados, aumentando o saldo dessa conta)	1.200
(-) Receitas ganhas e não recebidas (não eram receitas para o regime de caixa, mas agora são para o de competência, diminuindo, portanto, o saldo de Prejuízos Acumulados)	(700)
(-) Despesas pagas e não incorridas (eram despesas para o regime de caixa, mas não são mais para o regime de competência, diminuindo, portanto, o saldo de Prejuízos Acumulados)	(400)
(+) Despesas incorridas e não pagas (não eram despesas para o regime de caixa, mas agora são para o de competência, devendo ser somadas ao saldo de Prejuízos Acumulados)	900
(+) Provisão para devedores duvidosos (não existe a contabilização de provisões em regime de caixa, mas no regime de competência existe, aumentando, assim, o saldo de Prejuízos Acumulados em 2% de 15.000)	300
(=) Prejuízos Acumulados (regime de competência)	10.300

Exercício 74

Para determinarmos o lucro operacional pelo regime de caixa, excluiremos da receita de vendas as receitas de dezembro que não representam entradas de dinheiro, no caso, 60% de R\$ 4.000,00. Do CMV de dezembro, excluiremos as compras a prazo para pagamento em 2006 (R\$ 1.500,00). Excluiremos também 20% das despesas de vendas, 10% das despesas administrativas e 25% das despesas financeiras. Assim, teremos:

Receita de Vendas	= 43.000,00 – 60% 4.000,00	40.600,00
CMV	= 24.000,00 – 1.500,00	(22.500)
Lucro Bruto		18.100,00
Despesas Operacionais		
■ Despesa de Vendas	= 5.000,00 – 20% 5.000,00	(4.000)
Despesa Administrativa	= 9.000,00 – 10% 9.000,00	(8.100,00)
■ Despesa Financeira	= 2.000,00 – 25% 2.000,00	(1.500,00)
■ Receita Financeira		500,00
Lucro Operacional		5.000,00

Exercício 75

APURAÇÃO DO RESULTADO DE MARÇO:

REGIME DE COMPETÊNCIA:

Vendas	48.000,00
CMV	(22.000,00)
Despesas pagas e incorridas	(500,00)
Despesas não pagas e incorridas	(300,00)
LUCRO	25.200,00

REGIME DE CAIXA:

Vendas	= 20% 48.000,00	9.600
CMV	= 22.000,00 – 3 X 5.500,00	(5.500)
Adiantamento de clientes		9.400,00
Recebimento por vendas de jan.		1.200,00
Pagamento aluguéis de fevereiro		(1.100,00)
Despesas pagas e não incorridas		(900,00)
Despesas pagas e incorridas		(500,00)
LUCRO		12.200,00

LUCRO DE COMPETÊNCIA – LUCRO DE CAIXA = 13.000,00

CAPÍTULO 4**Exercício 26**

CAIXA	
S	120.000
300.000	80.000
200.000	-----

$$S + 300.000 - 120.000 - 80.000 = 200.000 \rightarrow S \text{ (saldo inicial em 1/2/93)} = \$ 100.000$$

Exercício 28

Contas Patrimoniais: Caixa; Dividendos a Pagar; Capital Social; Contas a Receber; Lucros Acumulados; Clientes (6 contas).

Contas de Resultado: Receita de Juros; Vendas; Salários; Despesas de Comissões (4 contas).

Exercício 29

As contas que podem ser encontradas num balanço patrimonial são as seguintes:

Receita a Realizar (passivo resultados de exercícios futuros)

Encargos Financeiros a Transcorrer (= Juros a Vencer = conta retificadora do passivo ou conta normal do ativo circulante quando se refere a duplicatas descontadas)

Adiantamentos a Empregados (ativo circulante)

ICMS a Recuperar (ativo circulante)

Provisão para IR (passivo circulante)

Exercício 46

1º erro → faz com que a coluna de créditos tenha 4.500 a menos e a coluna de débitos 4.500 a mais, implicando uma diferença de 9.000 a mais no total da coluna de débitos em relação ao total da coluna de créditos.

2º erro → não afeta em nada os totais de débitos e créditos, pois só houve a troca de saldo com outra conta de saldo também devedor.

3º erro → não afeta em nada os totais de débitos e créditos.

Nota: O que provavelmente pode ter ocorrido no balancete para gerar o 2º e o 3º erros é que o saldo da conta Seguros a **Vencer** foi trocado com o saldo da conta **Despesas de Seguros**, fazendo com que as linhas de ambas as contas ficassem erradas, não afetando, no entanto, em nada o total dos débitos.

Se, após os três erros, lembrando que só o primeiro afeta os totais, o total de créditos, que antes era inferior em 9.000 ao total de débitos, passar a ser superior em 11.000, concluímos que o 4º erro deverá provocar uma diferença favorável aos créditos no valor de $9.000 + 11.000$, isto é, 20.000. Assim, analisando a opção a, teremos a seguinte conclusão: se houver o lançamento de Clientes (saldo devedor) no valor de \$ 10.000 na coluna de créditos, haverá \$ 10.000 a menos nos débitos e \$ 10.000 a mais nos créditos, fazendo com que a divergência entre os créditos e os débitos seja de \$ 20.000 favorável aos créditos.

Exercício 50

Em primeiro lugar, iremos partir do saldo correto de Caixa (\$ 2.900) e incluiremos os erros cometidos, apurando, assim, um saldo irregular de Caixa, o qual não é definitivo, pois o saldo irregular definitivo, segundo o problema, é de \$ 1.100.

Em segundo lugar, iremos comparar o primeiro saldo irregular de caixa encontrado com o saldo irregular definitivo, isto é, \$ 1.100.

Por fim, a diferença entre o primeiro saldo irregular e o saldo irregular definitivo será analisada com cada uma das opções, até encontrarmos a opção correta, ou seja, encontrarmos o fato que justificaria tal diferença.

Assim:

- 1) Houve uma omissão de escrituração de vendas à vista no valor de \$ 860 → Isto acarretará uma insuficiência no saldo de Caixa no valor de \$ 860. Para incluímos este erro, devemos creditar a conta Caixa de \$ 860;
- 2) uma retirada bancária para suprimento de caixa no valor de \$ 410 foi escriturada como se fosse um depósito bancário → Isto acarretará uma insuficiência de saldo de Caixa no dobro desse valor, ou seja, insuficiência no valor de \$ 820. Para incluímos este erro, devemos creditar o saldo regular da conta Caixa de \$ 820;
- 3) houve uma omissão de escrituração de compras à vista no valor de \$ 150 → Isto implicará um excesso de saldo de Caixa no valor de \$ 150. Para incluímos este erro, devemos debitar o saldo regular de Caixa no referido valor;
- 4) uma compra à vista no valor de \$ 230 foi escriturada como se fosse venda → Isto implicará um excesso no saldo de Caixa no dobro deste valor. Para incluímos este erro, devemos debitar o saldo regular de Caixa de \$ 460;
- 5) um adiantamento salarial de \$ 420 foi escriturado duas vezes → Isto implicará uma insuficiência de saldo da conta Caixa neste valor. Para incluímos este erro, devemos creditar o saldo regular de Caixa de \$ 420.

CAIXA	
2.900	860
150	820
60	420
1.410	

1º Saldo irregular – Saldo irregular definitivo = 1.410 – 1.100 = 310

Analisando as opções:

- INCORRETO. A omissão de uma compra à vista no valor de \$ 310 fará os \$ 1.410 subirem para \$ 1.720, ao invés de cair para \$ 1.100.
- INCORRETO. O duplo registro do recebimento de uma duplicata de \$ 105 fará os \$ 1.410 subirem para \$ 1.515.
- INCORRETO. O lançamento de um depósito bancário de \$ 155, como se fosse uma retirada, irá acarretar uma diferença no dobro deste valor, isto é, uma diferença a maior no caixa no valor de \$ 310, fazendo com que os \$ 1.410 subam para \$ 1.720.
- CORRETO. O lançamento de uma retirada bancária de \$ 155, como se fosse um depósito, implicará numa subavaliação de caixa no dobro deste valor (\$ 310), fazendo com que os \$ 1.410 caiam para \$ 1.100. **(Resposta: Opção D)**
- INCORRETO. Caso houvesse um desfalque de caixa no valor de \$ 310, o saldo regular de caixa seria de \$ 3.210, no lugar de \$ 2.900. Desta forma, o saldo irregular da conta Caixa a ser encontrado seria \$ 310 maior do que os \$ 1.410 encontrados, isto é, \$ 1.720 e não \$ 1.100.

Exercício 51

- Uma compra à vista de R\$ 800,00 foi escriturada como sendo de venda → Isto implicará um excesso de caixa no valor de R\$ 1.600,00. Para corrigirmos este erro, basta creditarmos R\$ 1.600,00 na conta Caixa.
- Um cheque emitido para suprimento de caixa no valor de R\$ 300,00 não foi escriturado → Isto implicará uma insuficiência de caixa no referido valor. Para corrigirmos este erro, basta debitarmos na conta Caixa R\$ 300,00.
- um adiantamento salarial de R\$ 200,00 foi escriturado duas vezes → Isto implicará uma insuficiência de caixa no referido valor. Para corrigirmos este erro, basta debitarmos na conta Caixa R\$ 200,00.
- houve omissão de escrituração de vendas no valor de R\$ 900,00 → Isto implicará uma insuficiência de caixa no referido valor. Para corrigirmos este erro, devemos debitar R\$ 900,00 na conta Caixa.

CAIXA	
1.200	1.600
300	
200	
900	
1.000	

Exercício 54**ATIVO CIRCULANTE**

Caixa	1.000
Mercadorias	5.000
Provisão p/ Ajuste ao Mercado	(200)
Duplicatas a Receber	6.000
Provisão para Devedores Duvidosos	(800)
Duplicatas Descontadas	(3.000)
Ações Temporárias	<u>4.000</u>
	12.000

ATIVO NÃO CIRCULANTE

Ações Investimentos	13.000
Provisão para Perdas Prováveis	(3.000)
Veículos de Uso	4.000
Móveis e Utensílios	3.000
Conta Omitida	<u>X</u>
	17.000 + X
TOTAL DO ATIVO	29.000 + X

PASSIVO EXIGÍVEL

Fornecedores	3.000
ICMS a Recolher	<u>2.000</u>
	5.000

$$PL = 29.000 + X - 5.000 = 24.000 + X$$

Tendo em vista que, de acordo com o enunciado, 2/3 do Capital Próprio (PL) financiam os recursos aplicados no Ativo Não Circulante, podemos montar a seguinte equação:

$$\frac{2 (24.000 + X)}{3} = 17.000 + X$$

$$48.000 + 2X = 51.000 + 3X$$

$$2X - 3X = 51.000 - 54.000$$

$$X = -3.000 \rightarrow \text{Saldo oposto} \rightarrow \text{Conta retificadora do ativo} \rightarrow \text{credor de 3.000}$$

Exercício 59

Para resolvermos essa questão, partiremos do saldo no extrato bancário e iremos ajustá-lo até chegar ao saldo da conta BCM (saldo na escrituração da empresa):

saldo no extrato.....	255,00
(-) cheques emitidos pela empresa e não apresentados ao banco	(200,00)
<u>(+) cheques depositados pela empresa e não consignados em conta.....</u>	<u>150,00</u>
(=) saldo <u>correto</u> da conta BCM na contabilidade da empresa	205,00

Nota: o saldo correto na contabilidade do banco também deverá ser de 205,00.

No entanto, o saldo contábil da conta BCM na escrituração da empresa não é o correto, visto que no saldo bancário de 255,00 o banco contabilizou as despesas de 10,00 mas a empresa não. Assim, o saldo da conta BCM na empresa é de 10,00 a mais do que aquele que deveria ser, ou seja, $205,00 + 10,00 = 215,00$.

Comentário extra: Observemos que a questão não quer saber o saldo correto da conta BCM na escrituração da empresa e sim o saldo que esta conta está apresentando, mesmo sendo incorreto.

CAPÍTULO 7

Exercício 16

Com base no inciso I do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, as aplicações em títulos classificados no ativo circulante ou realizável a longo prazo devem ser avaliadas pelo valor de mercado ou equivalente, se forem destinados à negociação ou venda. Assim, teremos o seguinte:

Ações no ativo circulante	Custo de aquisição	Preço de mercado	Ajuste
Cia. X	$2.000 \times R\$ 20 = R\$ 40.000$	$2.000 \times R\$ 18 = R\$ 36.000$	- R\$ 4.000
Cia. Y	$3.000 \times R\$ 20 = R\$ 60.000$	$3.000 \times R\$ 23 = R\$ 69.000$	+ R\$ 9.000

Contabilização dos ajustes acima:

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial 4.000,00

C – Valores Mobiliários – Cia. X 4.000,00

D – Valores Mobiliários – Cia. Y 9.000,00

C – Ajustes de Avaliação Patrimonial 9.000,00

Assim, com relação aos lançamentos acima, não há provisão a fazer.

De acordo com o inciso III do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, exceto coligadas e controladas, no balanço devem ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente. Assim, no caso da Cia. Z, as ações caíram de R\$ 20,00 para R\$ 16,00 em função de perda permanente. Logo, deverá ser feita provisão para perdas prováveis no valor de $5.000 \times (R\$ 20,00 - R\$ 16,00) = R\$ 20.000,00$ (Opção d). A contabilização pode ser feita da seguinte forma:

D – Despesas não operacionais 20.000,00

C – Provisão para perdas prováveis 20.000,00

CAPÍTULO 8

Exercício 10

Em primeiro lugar, acharemos o custo de aquisição dos equipamentos “XR” adquiridos em 1998, dividindo-se \$ 375 por 0,03125, que dará \$ 12.000.

Depreciação dos “XR” adquiridos em 1998:

Em 1998 = 375

Em 1999 (até 30 de abril) = $(12,5\% \div 12) \times 4 \times 12.000 = 500$

Total = 875

Depreciação dos “XR” adquiridos em 1999 (fevereiro a abril = três meses):

$(12,5\% \div 12) \times 3 \times 3V = \frac{0,375V}{4}$, onde “V” é o valor de cada novo equipamento

Assim, podemos montar a seguinte equação:

$$875 + \frac{0,375V}{4} = 1.625 \rightarrow V = 8.000$$

Exercício 12

$$\text{Depreciação} = \frac{5.000}{250.000} \times \text{R\$ } 425.000,00 = \text{R\$ } 8.500,00$$

Exercício 13

O valor depreciável é de 80% de R\$ 120.000,00, ou seja, R\$ 96.000,00, pois, após 100% depreciados, o bem ainda valerá 20% do que valia quando foi adquirido. Assim:

- taxa anual de depreciação = $100\% \div 5 = 20\%$;
- taxa acumulada em 3 anos e meio = $3,5 \times 20\% = 70\%$;
- depreciação acumulada (3 anos e meio) = $70\% \times \text{R\$ } 96.000,00 = \text{R\$ } 67.200,00$;
- valor contábil do bem (3 anos e meio) = $\text{R\$ } 120.000,00 - \text{R\$ } 67.200,00 = \text{R\$ } 52.800,00$.

Visto que a margem bruta de lucro é de 25%, então R\$ 52.800,00 correspondem a 75% do preço de venda. Dessa forma, o preço de venda será de $\text{R\$ } 52.800,00 \div 0,75$, isto é, R\$ 70.400,00.

Finalmente, o lucro será de $\text{R\$ } 70.400,00 - \text{R\$ } 52.800,00 = \text{R\$ } 17.600,00$.

Comentário Extra: Na solução acima, ao calcularmos o lucro, consideramos que o mesmo foi sobre o preço de venda, isto é, lucro = 25% de R\$ 70.400,00 = R\$ 17.600,00. Se o lucro fosse calculado sobre o valor contábil, seria igual a 25% de R\$ 52.800,00 = R\$ 13.200,00 e a resposta seria opção “b”. No entanto, normalmente, quando se fala em **Margem Bruta de Lucro**, a referência é o preço de venda, e não o custo ou valor contábil.

Exercício 14

De junho de 2002 a dezembro de 2005, são 3 anos e 7 meses. No entanto, a banca, por razões desconhecidas, considerou 3 anos e 6 meses, isto é, 3,5 anos.

Sendo a taxa anual de depreciação de 10% (vida útil de 10 anos), a depreciação acumulada será de 35% do valor depreciável.

Visto que o valor residual é de 20%, o valor depreciável será de 80% de R\$ 67.500,00 = R\$ 54.000,00. Assim, a depreciação acumulada será igual a 35% de R\$ 54.000,00 = R\$ 18.900,00.

Finalmente, o valor contábil será de $\text{R\$ } 67.500,00 - \text{R\$ } 18.900,00 = \text{R\$ } 48.600,00$.

Exercício 15

a) CORRETO.

$$\text{Exploração anual} = (500 \text{ mil m}^3 - 20\% \text{ de } 500 \text{ mil m}^3) \div 8 = 50 \text{ mil m}^3.$$

b) CORRETO.

$$\begin{aligned} \text{Taxa de exaustão (em relação à capacidade total de } 500 \text{ mil m}^3) &= 50 \text{ mil m}^3 \div 500 \text{ mil m}^3 \\ &= 10\% \text{ ao ano.} \end{aligned}$$

c) CORRETO.

Taxa de exaustão (em relação ao valor exaurível de 400 mil m³) = $50 \text{ mil m}^3 \div 400 \text{ mil m}^3$
= 12,5% ao ano ou $100\% \div 8 \text{ anos} = 12,5\%$ ao ano.

d) CORRETO.

% de exaustão acumulada (ao fim do quinto ano) = $5 \times 10\% = 50\%$.

e) INCORRETO. Temos duas formas de calcular o custo a ser baixado na venda, isto é, o valor contábil da mina na venda:

1ª FORMA: em relação ao valor total da mina (R\$ 300.000,00):

= $5 \times 10\% \times \text{R\$ } 300.000,00 = \text{R\$ } 150.000,00$

Ou:

2ª FORMA: em relação ao valor exaurível (80% de R\$ 300.000,00 = R\$ 240.000,00, pois 20% é o valor residual):

= $5 \times 12,5\% \times \text{R\$ } 240.000,00 = \text{R\$ } 150.000,00$

Exercício 17

1º abril de 1998 a 30 de setembro de 2004 = 26 trimestres

Taxa anual = 10%

Taxa trimestral = $10\% \div 4 = 2,5\%$

Taxa acumulada em 26 trimestres = $2,5\% \times 26 = 65\%$

Depreciação acumulada = $65\% \times \text{R\$ } 150.000,00 \times 80\% = \text{R\$ } 78.000,00$

Valor contábil na venda = $\text{R\$ } 150.000,00 - \text{R\$ } 78.000,00 = \text{R\$ } 72.000,00$.

Lucro = preço de venda – valor contábil

Visto que o lucro foi de 20% sobre o preço de venda (V), podemos montar a seguinte equação:

$0,2V = V - 72.000,00 \rightarrow V = 72.000 \div 0,8 = 90.000$

CAPÍTULO 9

Exercício 5

Média Fixa (custo unitário) = $\frac{(12 \times 9) + (18 \times 10) + (15 \times 12)}{12 + 18 + 15} = 10,40$

Quantidade existente no estoque final = $12 + 18 - 11 - 14 + 15 - 10 = 10$

Estoque Final = Custo de cada unidade X Quantidade existente no estoque
= $\$ 10,40 \times 10 = \$ 104$

Comentário: No cálculo do custo médio unitário pela média fixa, observemos que não importam as vendas intermediárias. Simplesmente somamos o estoque inicial com todas as compras e dividimos pela quantidade total disponível (12 + 18 + 15), ignorando a quantidade vendida (11 + 10). Na média móvel, entretanto, levaríamos em consideração as vendas intermediárias para o cálculo do custo médio do estoque.

Exercício 14

Sendo a Receita Líquida "RL" e Lucro Bruto "LB", temos:

$$\text{Margem de Lucro} = \frac{LB}{RL} = \frac{RL - CMV}{RL} = \frac{RL - 40\% RL}{RL} = \frac{60\% RL}{RL} = 60\%$$

Exercício 16

Dia	ENTRADAS			SAÍDAS			ESTOQUE		
	Q	U	T	Q	U	T	Q	U	T
28/02							200	0,15	30
03/03	300	0,20	60				500	0,18	90
05/03	(250)	0,20	(50)				250	0,16	40
09/03	-	-	(10)				250	0,12	30
21/03				200	0,12	24	50	0,12	6

$$\text{Vendas Líquidas} = 125 \times 0,8 - 20\% \times 125 \times 0,8 - 20 = 60$$

$$\text{CMV} = 24 \text{ (total da coluna de saídas)}$$

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV} = 60 - 24 = 36$$

Nota: Ao multiplicarmos 125 por 0,8, abatemos os 20% de desconto incondicional. O ICMS será também de 20% sobre o valor líquido do desconto, isto é 20% de $125 \times 0,8$.

Exercício 17

C/C ICMS

01/03: saldo devedor de \$ 8

03/03: débito de $20\% \times \$ 0,25 \times 300 = \$ 15$

05/03: crédito de $20\% \times \$ 0,25 \times 250 = \$ 12,50$

21/03: crédito de $20\% \times \$ 125 \times 0,80 = \$ 20$

31/03: saldo credor de \$ 9,50

Exercício 18

Valor da Compra = $45.000 \times R\$ 2 = R\$ 90.000$

Frete e Seguro = $5.000 \times R\$ 2 = R\$ 10.000$

Base de Cálculo do II = $R\$ 90.000 + R\$ 10.000 = R\$ 100.000$

Imposto de Importação = $60\% \times R\$ 100.000 = R\$ 60.000$

Base de Cálculo do IPI = $R\$ 100.000 + R\$ 60.000 = R\$ 160.000$

IPI = $20\% \times R\$ 160.000 = R\$ 32.000$

Valor da compra sem o ICMS = $R\$ 160.000 + R\$ 32.000 = R\$ 192.000$

Tendo em vista que os 18% de ICMS serão calculados “**por dentro**”, os R\$ 192.000 deverão equivaler a 82% do valor total da nota (valor desembolsado). Desta forma, este valor será de $R\$ 192.000 \div 0,82 = R\$ 234.146$

Exercício 21

No lançamento indevido, o valor das compras aumentou em R\$ 24.600 em 05/10/X1. Ao fim do exercício, o valor das compras foi transferido para o estoque final, mediante o débito na conta Mercadorias e crédito na conta Compras. Lembrando que $CMV = EI + Compras - EF$, observamos que o valor das compras está superavaliado em R\$ 24.600 em relação ao que deveria ser, e, ao mesmo tempo, o estoque final também está superavaliado no mesmo valor. Desta forma, concluímos que o CMV não se alterou e, por conseguinte, o lucro líquido de R\$ 56.000 não foi alterado.

Exercício 22

Dia	ENTRADAS			SAÍDAS			ESTOQUE		
	Q	U	T	Q	U	T	Q	U	T
01/03							20	4	80
02/03							20	4	80
	30	5	150				30	5	150
05/03							20	4	80
	(10)	5	(50)				20	5	100
06/03							20	4	80
	-	-	(5)				20	4,75	95
21/03				20	4	80			
				5	4,75	23,75	15	4,75	71,25
22/03				(5)	4,75	(23,75)	5	4	20
				(5)	4	(20)	20	4,75	95

Obs. 1: O custo total das compras do dia 02/03 é de $30 \times \$ 5,5 - 20\% 30 \times \$ 5,5 + \$ 18 = \$ 150$. Logo, o custo unitário é de $\$ 150 \div 30$, isto é, $\$ 5$.

Obs. 2: Na venda pelo método PEPS, saem primeiro as unidades mais antigas. Desta forma, na devolução de vendas, vale dizer o contrário, ou seja, voltam primeiro as mais novas. Assim, com relação à devolução das 10 unidades do dia 22, voltam primeiro as 5 unidades de $\$ 4,75$ e depois as 5 unidades de $\$ 4,00$, conforme indicado na ficha.

Preço unitário de venda = $\$ 250 \div 25 = \$ 10$

Vendas Líquidas = $(25 - 10) \times \$ 10 \times 0,8 - \$ 10 = \$ 110$

CMV = Total da coluna de saídas = $\$ 80 + \$ 23,75 - \$ 23,75 - \$ 20 = \$ 60$

RCM = $\$ 110 - \$ 60 = \$ 50$

Exercício 23

C/C ICMS

01/03: saldo devedor de $\$ 6$

02/03: débito de $20\% \times \$ 5,5 \times 30 = \$ 33$

05/03: crédito de $20\% \times \$ 5,5 \times 10 = \$ 11$

21/03: crédito de $20\% \times \$ 10 \times 25 = \$ 50$

22/03: débito de $20\% \times \$ 10 \times 10 = \$ 20$

31/03: saldo credor de $\$ 2$

Exercício 44

Lembrando que $CMV = EI + C - EF$, podemos contabilizar a apuração do CMV fazendo dois lançamentos:

(1) Transferindo o Estoque Inicial e as Compras para a conta CMV:

CMV

a Diversos

a Compras

a Mercadorias (EI)

(2) Subtraindo o Estoque Final do CMV:

Mercadorias (EF)

a CMV

No entanto, se EI for maior que EF, podemos fazer um só lançamento de forma simplificada, onde a conta Mercadorias será creditada pela diferença entre EI e EF:

CMV

a Diversos

a Compras

a Mercadorias (EI – EF)

Concluimos então no lançamento apresentado na questão 44 que o estoque inicial é maior que o estoque final em \$ 4.200.

Exercício 68

Alíquota conjunta (ICMS, PIS e Cofins) = $18\% + 1,65\% + 7,6\% = 27,25\%$.

Visto que a empresa é tributada pelo lucro real, o PIS e a Cofins são tributos não cumulativos para a mesma, isto é, são recuperáveis nas compras. Desta forma, teremos:

Compras líquidas = $(400.000 - 40.000) - 27,25\% (400.000 - 40.000) = 261.900$;

CMV = $120.000 + 261.900 - 210.000 = 171.900$.

Assim:

Vendas Brutas	600.000
(-) Devoluções de Vendas	(80.000)
(-) Descontos Incondicionais Concedidos [10% de 600.000 – 80.000]	(52.000)
(-) Abatimentos sobre Vendas	(30.000)
(-) ICMS [18% de 600.000 – 80.000 – 52.000]	(84.240)
(-) PIS [1,65% de 600.000 – 80.000 – 52.000 – 30.000]	(7.227)
(-) Cofins [7,6% de 600.000 – 80.000 – 52.000 – 30.000]	(33.288)
(=) Vendas Líquidas	313.245
(-) CMV	(171.900)
(=) Lucro Bruto	141.345

Nota: Observemos que a base de cálculo do ICMS não foi a mesma do PIS e da Cofins, pois o Abatimento sobre Vendas não afeta aquele, mas afeta estes. No entanto, os Descontos Incondicionais Concedidos e as Devoluções de Vendas afetam todos esses tributos.

Exercício 70

Os derivados de petróleo, álcool para fins carburantes, produtos farmacêuticos etc. são tributados pelo PIS e pela Cofins com incidência monofásica, isto é, a tributação é feita em uma única fase (na fase da importação ou fabricação), visto que, em muitas situações, ficaria difícil

para o Estado fiscalizar o vendedor atacadista ou varejista. Nessa situação, só o importador ou o fabricante são tributados pelos referidos tributos, fazendo com que as alíquotas sejam **maiores** do que o normal. Desta forma, haverá incidência somente sobre o faturamento da Refinaria Duque de Caxias, de tal forma que os consumidores finais da gasolina suportem, a título de Cofins, 23,44% de R\$ 2.200.000,00 = R\$ 515.680,00, e de PIS, 5,080% de R\$ 2.200.000,00 = R\$ 111.760,00.

Exercício 72

CMV = Vendas Líquidas – Lucro Bruto = R\$ 280.000 \times 0,7275 – R\$ 58.200 = R\$ 145.500

Nota: Ao multiplicarmos a receita de vendas por 0,7275 ($0,7275 = 72,75\% = 100\% - 18\% - 1,65\% - 7,6\%$) estamos matematicamente excluindo 18% de ICMS, 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS.

Exercício 73

O CMV corresponde à metade da compra original, ou seja, R\$ 145.500 equivalem à metade de R\$ 291.000,00. No entanto, este último valor corresponde apenas a 72,75% do valor pago ao fornecedor, pois já está expurgado do ICMS, PIS e Cofins. Assim, para chegarmos ao valor original pago pela companhia ao fornecedor, basta dividirmos R\$ 291.000,00 por 0,7275 e chegaremos a R\$ 400.000.

Exercício 74

Vendas Brutas	45.000
(-) Vendas Canceladas	(4.000)
(-) Descontos Incondicionais Concedidos.....	(2.000)
(-) Abatimentos sobre Vendas.....	(1.000)
(-) ICMS [$10\% \times (45.000 - 4.000 - 2.000)$].....	(3.900)
(-) PIS e COFINS [$3,65\% \times (45.000 - 4.000 - 2.000 - 1.000)$].....	(1.387)
(=) Vendas Líquidas	32.713
(-) CMV [$6.000 + (33.000 - 3.000) \times 0,90 - 3.000$].....	(30.000)
(=) Lucro Bruto	2.713

Nota: Observemos que o abatimento sobre vendas não afeta a base de cálculo do ICMS, pois nele não há circulação de mercadorias, lembrando que o ICMS é imposto sobre “circulação” de mercadorias. No caso do PIS e da Cofins, o abatimento afeta suas bases de cálculo, pois são tributos sobre “faturamento” nas vendas, sendo este reduzido por esses abatimentos. As vendas canceladas afetam o ICMS, visto que há circulação na devolução de vendas, e afetam

também o PIS e a Cofins, pois reduzem o faturamento. Os descontos incondicionais são aqueles que vêm na nota fiscal, afetando portanto o valor com que as mercadorias circulam, e, portanto, o valor do ICMS. Esses descontos afetam também o PIS e a Cofins, tendo em vista que reduzem o faturamento da empresa. Os descontos financeiros obtidos e os concedidos, também chamados descontos condicionais, não afetam nenhum dos referidos tributos, pois não têm ligação direta com as notas fiscais de vendas de mercadorias.

Exercício 75

Receita Bruta.....	10.000,00
(-) ICMS s/ Vendas	(1.835,00)
(-) PIS s/ Vendas.....	(165,00)
(-) Cofins s/ Vendas ($3\% \times 10.000,00$).....	(300,00)
(=) Receita Líquida	7.700,00
(-) CMV.....	(5.000,00)
(=) Lucro Bruto.....	2.700,00
(-) Despesas de Vendas	(1.400,00)
(-) Despesas Financeiras.....	(800,00)
(+) Receitas Financeiras	300,00
(-) Despesas Administrativas	(1.000,00)
(-) Cofins s/ Receitas Financeiras ($3\% \times 300,00$)	(9,00)
(+) Resultado Positivo de Participação em Controladas	500,00
(=) Lucro Operacional	291,00

Nota: A alíquota dada (3%) indica o sistema cumulativo da Cofins. Neste caso, esse tributo também incide sobre as Receitas Financeiras, gerando assim a despesa Cofins s/ Receitas Financeiras de R\$ 9,00, a qual será indicada como Outras Despesas Operacionais, não afetando o lucro bruto, mas afetando o lucro operacional. No sistema não cumulativo (alíquota mais comum da Cofins 7,6%) não haveria incidência sobre as Receitas Financeiras.

CAPÍTULO 12

Exercício 1

Capital Social Subscrito (R\$ 100,00 + R\$ 30,00)	R\$ 130,00
(-) Capital a Realizar (ou Não Realizado)	(R\$ 30,00)
(=) Capital Realizado	R\$ 100,00

(+) Reservas de Capital	R\$ 20,00
(+) Reservas de Lucros	R\$ 10,00
(-) Prejuízos Acumulados	(R\$ 4,00)
(-) Ações em Tesouraria	(R\$ 3,00)
(=) Situação Líquida	R\$ 123,00

COMENTÁRIO IMPORTANTE: A questão número 1, apesar de estar resolvida, está mal elaborada, pois as contas “Prejuízos Acumulados” e “Reservas de Lucros” são incompatíveis no mesmo balanço, tendo por base o disposto no parágrafo único do art. 189 da Lei nº 6.404/1976: “o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal nesta ordem”. Assim, não há como existir no mesmo balanço as referidas contas, tendo em vista que as reservas de lucros remanescentes já teriam absorvido esses prejuízos. No cálculo da Reserva Legal, por exemplo, que é uma das reservas de lucros, havendo saldo em Prejuízos Acumulados antes da incorporação do resultado do exercício, primeiro subtraímos tal prejuízo do lucro líquido desse exercício, para depois aplicarmos o percentual de 5%.

Exercício 12

De acordo com o art. 199 da Lei nº 6.404/1976, o saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos. Assim, concluímos que a soma da reserva legal com a reserva estatutária e com a reserva orçamentária não poderá ser superior ao capital social. Logo:

$$10.000 + 30.000 + ? \geq 100.000 \rightarrow ? \geq 60.000 \text{ (máximo = 60.000)}.$$

Exercício 36

Os LUCROS A REALIZAR são aqueles cuja realização financeira se dará após o término do exercício seguinte (após X3), assim:

X2 (set a dez): 4 meses

X3 (jan a dez): 12 meses

Total 16 meses

$$\text{Lucro Total} = 42.000 - (60.000 - 36.000) = 18.000$$

$$\text{Lucros a Realizar (após X3)} = 18.000 \times (30 - 16) = 8.400$$

Exercício 76

De acordo com a Deliberação CVM nº 193/1996, os juros incorridos e demais encargos financeiros, relativamente a financiamentos obtidos de terceiros, para construção de bens integrantes do Ativo Imobilizado, devem ser registrados em conta destacada, que evidencie a sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem. A alocação desses juros e encargos ao resultado do exercício deverá ser feita em consonância com os prazos de depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos ativos financiados. Ressalte-se que os juros e encargos mencionados somente poderão ser ativados até o momento em que o ativo em construção ou produção estiver substancialmente completado e colocado em condições de uso.

Desta forma, o saldo da conta Imóveis (terrenos + edificações) será de R\$ 1.000 + R\$ 2.000 + 10% R\$ 2.000 = R\$ 3.200.

Comentário extra: Com relação à variação cambial decorrente de financiamento de bens integrantes do Ativo Imobilizado em construção, a Deliberação CVM nº 294/1999 determinou que a incorporação dessa variação cambial ao custo dos ativos em construção ficasse limitada a seu valor de mercado ou de recuperação, dos dois o menor.

CAPÍTULO 13**Exercício 7**

Compras a prazo = $19.000 - (13.000 - 9.000) = 15.000$

Compras à vista = 5.000

Total das Compras = 20.000.

CMV = $EI + C - EF = 15.000 + 20.000 - 10.000 = 25.000$.

Lucro operacional = vendas - CMV - despesas operacionais

$39.000 = \text{Vendas} - 25.000 - 14.000 - 26.000 \rightarrow \text{Vendas} = 104.000$.

Vendas a prazo = vendas - vendas à vista = $104.000 - 34.000 = 70.000$.

Exercício 8

Vendas a prazo = $? - (28.000 - 27.000) \rightarrow 70.000 = ? - 1.000 \rightarrow ? = 71.000$.

Exercício 10

Vendas	178.000
(-) Impostos sobre Vendas	(18.000)
(-) CMV [47.000 + 28.000 + 3.000 - 5.000 - 6.000]	(67.000)
(-) Despesas de Seguros [4.000 + 12 × 3]	(1.000)
(-) Salários [33.000 + 3.000]	(36.000)
(-) Despesas Gerais	(27.000)
(-) Despesa c/ Material de Expediente [4.000 - 1.000]	(3.000)
(-) Depreciação [20%25.000 + 10%10.000]	(6.000)
(=) LAIR (Lucro Antes do IR)	20.000 (lucro contábil)

Com base no art. 189 da Lei nº 6.404, a base de cálculo da participação de empregados será: LAIR - IR - Prejuízos Acumulados.

O saldo no balancete dado da conta Prejuízos Acumulados é de 7.000. No entanto, o exercício nos fornece que, no exercício social de X0, a depreciação de veículos foi subavaliada em \$ 1.000. Desta forma, ao se fazer o ajuste, serão creditados \$ 1.000 na conta Depreciação Acumulada e debitados \$ 1.000 na conta Prejuízos Acumulados, ficando esta com um novo saldo de \$ 8.000, o qual será considerado no cálculo do lucro que servirá de base para a participação de empregados, assim:

Participação de Empregados = 10% (20.000 - 15%20.000 - 8.000) = 900

Participação de Administradores = 10% (9.000 - 900) = 810

Finalmente, teremos:

LL = LAIR - IR - Participações = 20.000 - 3.000 - 1.710 = 15.290

Exercício 26

Lucro Real = 9.400 + 900 - 300 = 10.000 → IR e CSLL = 25% 10.000 = 2.500

Visto que a Amortização de Despesas Pré-Operacionais no exercício anterior foi superavaliada em 400, o ajuste no exercício atual se dará mediante o seguinte lançamento:

D - Amortização Acumulada	400
C - Prejuízos Acumulados	400

Desta forma, o saldo ajustado de Prejuízos Acumulados será de $2.300 - 400 = 1.900$. Assim:

Base de Cálculo dos Debenturistas = $9.400 - 2.500 - 1.900 = 5.000$

- Participação de Debenturistas = $10\% \times 5.000 = 500$
- Participação de Empregados = $10\% \times (5.000 - 500) = 450$

Lucro Líquido = Lucro antes do IR e CSLL - IR e CSLL - Participações = $9.400 - 2.500 - 500 - 450 = 5.950$

De acordo com o parágrafo único do art. 189 da Lei nº 6.404, o prejuízo do exercício será **obrigatoriamente** absorvido pelos lucros acumulados e pelas reservas de lucros, nesta ordem. Desta forma, entendemos que absorver prejuízos é prioridade sobre as destinações para as reservas de lucros, isto é, a coexistência de prejuízos acumulados e reservas de lucros é incompatível. Assim, a base de cálculo das reservas de lucros será o lucro líquido **após** a absorção de prejuízos acumulados, ou seja:

Reserva Legal = $5\% (\text{Lucro Líquido} - \text{Prejuízos Acumulados}) = 5\% \times (5.950 - 1.900) = 202,50$

Reservas Estatutárias = $4\% \times 4.050 = 162$

Reserva para Contingências = $15\% \times 4.050 = 607,50$

Reserva Orçamentária = $6\% \times 4.050 = 243$

Com base no art. 198 da Lei nº 6.404/1976, as reservas estatutárias (formação e reversão) e as reservas orçamentárias (ou reservas para planos de investimentos - formação e reversão), não podem afetar o cálculo do dividendo mínimo obrigatório.

Com relação ao ajuste credor, em Prejuízos Acumulados, tal valor deverá ser somado ao Lucro Líquido no cálculo dos dividendos, pois reduziu o lucro do exercício passado, o qual serviu de base para os dividendos.

Assim:

Dividendo (mínimo) = $25\% \times (\text{Lucro Líquido} + \text{Ajuste credor} - \text{Destinação para Res. Legal} - \text{Destinação para Res. de Contingências}) = 25\% \times (5.950 + 400 - 202,50 - 607,50) = 1.385$

Exercício 27

Prejuízos Acumulados (31/12/X0)	(2.300)
(+) Ajustes de exercícios anteriores	400
(+) Lucro Líquido	5.950
(-) Dividendos	(1.385)
(-) Reserva Legal	(202,50)
(-) Reservas Estatutárias	(162)
(-) Reserva para Contingências	(607,50)
(-) Reserva Orçamentária	(243)
(-) Parcela Incorporada ao Capital	(500)
(=) Lucros Acumulados	950
(-) Reserva Especial para Dividendos	(950)
(=) Lucros Acumulados (31/12/X1)	0

Com base no § 6º do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, os lucros não destinados para reserva legal, reservas estatutárias, reserva para contingências, reserva de incentivos fiscais, reserva de retenção de lucros e reserva de lucros a realizar **deverão** ser distribuídos como dividendos, isto é regra geral, não poderá haver saldo remanescente em lucros acumulados. No entanto, de acordo com os §§ 4º e 5º do mesmo artigo, o dividendo (parcial ou totalmente) não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia geral ordinária, se ele incompatível com a situação financeira da companhia. Os lucros que deixarem de ser distribuídos como dividendos serão registrados como **reserva especial**.

Desta forma, concluímos, finalmente, que o saldo em lucros acumulados de R\$ 950 será o saldo da Reserva Especial.

Exercício 32

Receita Bruta (Vendas)	128.500
(-) Impostos e Contribuições s/ Vendas	(16.000)
(=) Receita Líquida	112.500
(-) CMV	(36.000)
(=) Lucro Bruto	76.500

Exercício 33

Lucro Bruto	76.500
(-) Despesas Comerciais	(5.000)
(-) Juros Passivos	(3.000)

(+) Juros Ativos	2.000
(-) Salários	(36.000)
(-) Despesas Gerais $(12.000 - 3.000 \times 8/12)$	(10.000)
(-) Depreciação	2.500
(=) Lucro Operacional.....	22.000

Exercício 34

Base das participações = LAIR – IR – Prejuízos Acumulados = 22.000 – 4.000 – 8.000 = 10.000

Participação de empregados = $10\% \times 10.000 = 1.000$

Participação de administradores = $10\% \times (10.000 - 1.000) = 900$

Lucro Operacional	22.000
(-) IR	(4.000)
(-) Participações	1.900
(=) Lucro Líquido.....	16.100

Exercício 35

Reserva Legal:

- Limite = $20\% \times \text{Capital Social} = 20\% \times 54.500 = 10.900$
- Saldo anterior = 0
- $5\% \times (\text{Lucro Líquido} - \text{Prejuízos Acumulados}) = 5\% \times (16.100 - 8.000) = 405$
- Saldo anterior + $5\% \times 8.100 < 20\% \times 54.500$

Obs.: Com base no art. 193 da Lei nº 6.404/1976, o valor a ser destinado à Reserva Legal é de 5% do Lucro Líquido, observado o limite máximo de 20% do Capital Social (Realizado) para o saldo dessa reserva. No entanto, com base no parágrafo único do art. 189, o prejuízo do exercício deverá ser absorvido pelos Lucros Acumulados, pelas Reservas de Lucros e pela Reserva Legal nesta ordem. Desta forma, concluímos que a prioridade não é constituir Reserva Legal e sim eliminar prejuízos, mesmo que esses já estejam acumulados no balanço. Daí, havendo no balanço Prejuízos Acumulados, para a Reserva Legal, que, regra geral, são destinados 5% do Lucro Líquido, neste caso serão destinados 5% do Lucro Líquido menos os Prejuízos Acumulados.

Exercício 36

PASSIVO CIRCULANTE

Fornecedores	55.000
Juros a Pagar	1.000
Adiantamentos de Clientes	11.000
Salários a Pagar	3.000
Impostos a Recolher	3.000
Provisão para IR	4.000
Participações de Empregados a Pagar	1.000
Participações de Administradores a Pagar	900
Dividendos a Pagar $[40\% \times (16.100 - 405)]$	6.278
TOTAL	85.178

Exercício 37

ATIVO CIRCULANTE

Caixa	19.000
BCM	16.000
Adiantamentos a Fornecedores	6.000
Clientes	64.000
PDD	(5.500)
Mercadorias	30.000
Seguros a Vencer $(3.000 \times 8/12)$	2.000
TOTAL	131.500

Exercício 38

ATIVO NÃO CIRCULANTE

Móveis e Utensílios	25.000
(-) Depreciação Acumulada	(5.000)
TOTAL	20.000

Exercício 39

$$\text{ATIVO} = \text{AC} + \text{ANC} = 131.500 + 20.000 = 151.500$$

Exercício 40

(1ª SOLUÇÃO)

$$PL = A - P = 151.500 - 85.178 = 66.322$$

(2ª SOLUÇÃO) – Somaremos ao “antigo” PL o Lucro Líquido do exercício e subtrairemos os Dividendos a Pagar.

Capital	54.500
Reserva de Capital (Ágio na Emissão de Ações)	10.000
Prejuízos Acumulados	(8.000)
Lucro Líquido	16.100
<u>Dividendos a Pagar</u>	<u>(6.278)</u>
TOTAL	66.322

(3ª SOLUÇÃO) – Somaremos as contas do “novo” PL.

Capital [54.500 + 1.417]	55.917
Reserva de Capital (Ágio na Emissão de Ações)	10.000
<u>Reserva Legal</u>	<u>405</u>
TOTAL	66.322

Obs.: O saldo remanescente em Lucros Acumulados, o qual foi utilizado para aumento do Capital Social, foi calculado subtraindo-se do Lucro Líquido os Prejuízos Acumulados, os Dividendos a Pagar e a Reserva Legal, ou seja, $16.100 - 8.000 - 6.278 - 405 = 1.417$.

Exercício 41

$$\text{Total do Passivo (Balanço)} = \text{Total do Ativo} = 151.500$$

Exercício 42

$$CCL = AC - PC = 131.500 - 85.178 = 46.322$$

Exercício 43

Visto que no balanço final não há contas retificadoras do passivo ou patrimônio líquido, as quais são contas devedoras, o total dos saldos devedores no balanço final será igual aos saldos devedores das contas do ativo, os quais podem ser obtidos somando-se ao total do ativo o saldo de Depreciação Acumulada e o saldo de Provisão p/ Devedores Duvidosos, isto é, $151.500 + 5.000 + 5.500 = 162.000$

Exercício 44

Visto que não há CSLL e Resultado Não Operacional, o Resultado do Exercício antes do IR será o próprio Lucro Operacional, ou seja, 22.000.

Exercício 48

- a) CORRETO. O lucro será arbitrado quando algo na pessoa jurídica estiver errado. Entre as diversas hipóteses de erros, podemos citar: o contribuinte sujeito ao lucro real não mantém escrituração de acordo com a legislação comercial ou fiscal; o contribuinte deixa de elaborar demonstrações exigidas pela legislação fiscal; o contribuinte opta indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; o contribuinte sujeito ao lucro real não mantém o livro Diário e o livro Razão; o contribuinte se recusa ou dificulta o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades etc. As empresas não obrigadas à tributação com base no lucro real podem optar pela tributação com base no lucro presumido. Neste caso, estão dispensadas da escrituração no Diário e no Razão. No entanto, devem manter escrituração no livro Registro de Inventário e no livro Caixa.
- b) INCORRETO. O Simples (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) é uma forma simplificada de apuração e recolhimento de impostos e contribuições.
- c) INCORRETO. O lucro real é apurado na escrituração fiscal no livro Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real), e não na escrituração comercial (escrituração contábil). Com relação a ser diferente do lucro contábil, está correto, pois parte deste lucro, ajustando-o pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação do IR. O lucro contábil, que é diferente de lucro real, é o apurado na escrituração comercial.
- d) INCORRETO. Não só no caso em que o contribuinte se recusar, mas também nos outros casos mencionados no comentário da opção "a".
- e) INCORRETO. O lucro contábil é realmente aquele apurado na contabilidade (escrituração comercial), o qual também pode ser chamado de lucro escritural, e serve de base para a tributação do IR, pois se transformará em lucro real, mediante os ajustes pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação do IR.

Exercício 50

Lucro Presumido para o IR = $1,6\% \times (1.200.000,00 - 33.500,00 - 6.500,00) + 8\%$
 $300.000,00 + 32\% \times 150.000,00 + 38.000,00 = 128.560,00$

 IR = $15\% \times 128.560,00 + 10\% \times (128.560,00 - 20.000,00 \times 1) = 30.140,00$

Nota: Pela legislação do IR em vigor no ano de 2005, o IR será de 15% sobre o Lucro Presumido mais um adicional de 10% sobre o excesso desse lucro sobre R\$ 20.000,00, multiplicados pelo número de meses que compreende o período de declaração. No caso da questão 50, o período é mensal. Daí, R\$ 20.000,00 \times 1.

Exercício 51

Lucro Presumido para a CSLL = $12,0\% \times (1.200.000,00 - 33.500,00 - 6.500,00) + 12,0\% \times 300.000,00 + 32\% \times 150.000,00 + 38.000,00 = 261.200,00$.

CSLL = $9\% \times 261.200,00 = 23.508,00$.

Exercício 56

As despesas com Brindes são **adições permanentes**, pois nunca serão dedutíveis do lucro real. No entanto, no caso da despesa com Provisão p/ Devedores Duvidosos e a despesa com Provisão p/ Perdas em Processos Trabalhistas são **adições temporárias**, pois quando as perdas por inadimplência de clientes e as perdas em processos trabalhistas efetivamente ocorrerem serão dedutíveis do lucro real tributável. Assim, o valor das adições temporárias será de $50.000,00 + 20.000,00$, ou seja, $70.000,00$.

Exercício 57

Os percentuais de estimativa incidentes sobre a receita bruta das empresas comerciais ou industriais para o cálculo do IR mensal são os mesmos utilizados no lucro presumido para o IR trimestral. No caso, pela legislação atual, esse percentual é de 8% sobre a receita bruta. A receita de aplicações financeiras, em princípio, seria somada integralmente para o cálculo desse lucro. No entanto, visto que há IR na fonte sobre essa receita, ela não integrará a base de cálculo do lucro estimado. No caso do ganho de equivalência patrimonial, em nenhuma hipótese será tributável, seja pelo IR, seja pela CSLL, não integrando, portanto, a base de cálculo desses tributos. Assim, teremos:

Lucro estimado = $8\% 1.800.000,00 + 80.000,00 = 224.000,00$

Pela legislação do IR, o valor desse tributo será 15% do lucro estimado mais o adicional de 10% incidente sobre o excesso desse lucro sobre R\$ 20.000,00. Assim:

IR = $15\% 224.000,00 + 10\% (224.000,00 - 20.000,00) = 54.000,00$

Exercício 58

Pela legislação atual, o percentual incidente sobre a receita bruta para empresas comerciais ou industriais na determinação do lucro mensal estimado para o cálculo da CSLL é de 12%. Nessa questão, aos 12% da receita bruta serão acrescentados a receita de aplicações financeiras e os ganhos de capital. Assim:

Lucro estimado = $12\% 1.800.000,00 + 50.000,00 + 80.000,00 = 346.000,00$

Pela legislação da CSLL, o valor desse tributo será de 9% do lucro estimado (não existe adicional em hipótese alguma para esse tributo):

CSLL = $9\% 346.000,00 = 31.140,00$

CAPÍTULO 14

Exercício 17

Com base no art. 202 da Lei nº 6.404, os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela de lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, **em princípio**, metade do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I do referido artigo, sendo tal lucro determinado mediante a seguinte fórmula:

Lucro Líquido Ajustado = $50\% \times (\text{Lucro Líquido} - \text{Valor destinado a reserva legal} - \text{Valor destinado a reserva para contingências} + \text{valor revertido da reserva para contingências})$

Assim:

Dividendos (1º valor não definitivo) = $50\% \times (48.000 - 2.400 - 3.600 + 1.000) = 21.500$

No entanto, com base no inciso II do referido artigo, o pagamento do dividendo nos termos do inciso I **poderá ser limitado** ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como RLAR (Reserva de Lucros a Realizar).

Com base no art. 197, considera-se realizada a parcela do lucro líquido que exceder o somatório do resultado líquido positivo da equivalência patrimonial com o lucro, ganho ou rendimento em operações cuja realização financeira se dará após o exercício seguinte. Assim:

Lucro Líquido Realizado = $48.000 - (21.000 + 14.000) = 13.000 = \text{Dividendos (2º valor não definitivo)}$

RLAR = $21.500 - 13.000 = 8.500$

Com base no § 6º do art. 202, os lucros não destinados para as reservas de lucros (legal, estatutária, contingências, incentivos fiscais, orçamentária e lucros a realizar) **deverão** ser distribuídos como dividendos. Desta forma, concluímos que o valor remanescente do lucro líquido após as destinações para reservas, incluindo a reversão da reserva para contingências, e o 2º valor não definitivo dos dividendos, não poderá ficar retido em lucros acumulados, tendo que ser repassado para os dividendos, os quais ficarão com o 3º valor, este, porém, definitivo. Assim:

Reserva para Contingências (reversão)	1.000
(+) Lucro Líquido	48.000
(-) Reserva Legal	(2.400)
(-) Reserva Estatutária	(1.700)
(-) Reserva para Contingências	(3.600)
(-) Reserva Orçamentária	(2.300)
(-) RLAR	(8.500)
(=) Dividendos (2º valor não definitivo)	(13.000)
(=) Lucros Acumulados (saldo transitório)	17.500

Finalmente, teremos:

Lucros Acumulados (saldo final na DLPA) = zero

Dividendos (saldo definitivo) = $13.000 + 17.500 = 30.500$

Exercício 18

Se a Receita de Equivalência Patrimonial fosse nula, teríamos:

Lucro Líquido Realizado = $48.000 - 21.000 = 27.000 > 21.500$

Logo, como a parcela realizada do lucro líquido ultrapassou o 1º valor não definitivo dos dividendos, não há RLAR a ser constituída. Desta forma, o saldo final de Dividendos a Pagar será 8.500 superior ao do exercício 17, ou seja, $30.500 + 8.500 = 39.000$

Exercício 19

De acordo com o § 2º do art. 202 da Lei nº 6.404, quando o estatuto for omissivo com relação aos dividendos e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre os mesmos, o dividendo mínimo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (ou 1/4) do Lucro Líquido (LL), ajustado nos termos do referido artigo, assim:

$$25\% (LL - 0,05LL - 0,20LL) = 60.750 \times 0,50$$

$$\frac{0,75LL}{4} = 30.375 \rightarrow LL = \frac{30.375 \times 4}{0,75} = 162.000$$

Por outro lado, supondo que não há prejuízos acumulados, a base de cálculo da participação de empregados sobre o lucro da empresa é a diferença entre o LAIR (Lucro Antes do Imposto de Renda) e o IR (Imposto de Renda), conforme disposto no art. 189. Assim, o valor desta participação será de 10% de (LAIR - IR), e o lucro remanescente, após o cálculo desta, será de 90% de (LAIR - IR). Com base no art. 190, a base de cálculo da participação dos administradores será este último lucro remanescente. Assim, o valor desta será de 10% de 90% de (LAIR - IR), e o lucro final remanescente (Lucro Líquido) será de 90% de 90% de (LAIR - IR), ou seja, $0,81 \times (LAIR - IR)$.

Finalmente, podemos estabelecer a seguinte igualdade:

$$0,81 \times (LAIR - IR) = 162.000 \rightarrow LAIR - IR = 200.000$$

Logo:

$$\text{Participação de Empregados} = 10\% \times 200.000 = 20.000$$

$$\text{Participação de Administradores} = 10\% \times (200.000 - 20.000) = 18.000$$

CAPÍTULO 15

Exercício 2

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF} \rightarrow 2.600.000 = 110.000 + \text{C} - 208.000 \rightarrow \text{C} = 2.698.000$$

Exercício 3

Compras totais em 2004	2.698.000,00
(-) Compras a prazo em 2004	(232.000,00)
<u>(+) Compras a prazo em 2003 (recebidas em 2004)</u>	<u>125.000,00</u>
(=) Total pago aos fornecedores em 2004	2.591.000,00

Exercício 4

Vendas	3.300.000,00
(-) Vendas a prazo (2004)	(450.000,00)
(+) Vendas a prazo de 2003 (recebidas em 2004)	228.000,00
<u>(-) Baixa pela inadimplência de clientes</u>	<u>(8.000,00)</u>
(=) Ingressos de caixa em 2004 gerados pelas vendas	3.070.000,00

Nota: A baixa pela inadimplência de clientes foi obtida somando-se a provisão para créditos de liquidação duvidosa feita em 2003 (6.600,00) com a perda com clientes de 2004 (1.400,00). A conta "Perdas com Clientes" indica que a inadimplência de clientes excedeu a provisão feita no ano anterior. Caso contrário, ou seja, se a inadimplência fosse menor que a provisão feita no ano anterior, haveria a conta "Reversão de Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa" em vez da conta Perda com Clientes.

Exercício 5

FLUXO DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

Despesas pagas antecipadamente	(5.000,00)
Duplicatas descontadas	20.000,00
Pagamento a fornecedores	(104.000,00)
<u>Recebimento de clientes</u>	<u>180.000,00</u>
TOTAL	91.000,00

Exercício 9

Vendas	390.000,00
(-) CMV	(190.000,00)
(-) Despesas financeiras	(2.200,00)
(+) Receitas financeiras	9.700,00

(-) Despesas administrativas	(125.000,00)
(-) Depreciação	(90.000,00)
(+) Resultado positivo equivalência patrimonial	5.000,00
<u>(-) Resultado não operacional [42.000,00 – 35.000,00]</u>	<u>(7.000,00)</u>
(=) Prejuízo líquido	(9.500,00)

Exercício 10

Integralização de capital	22.500,00
(+) Reservas de capital (alienação de bônus de subscrição)	3.000,00
(-) Pagamento de dividendos não provisionados	(15.000,00)
<u>(-) Prejuízo líquido</u>	<u>(9.500,00)</u>
(=) Variação do PL	1.000,00

Exercício 11

Prejuízo líquido	(9.500,00)
(+) Depreciação	90.000,00
(-) Resultado positivo equivalência patrimonial	(5.000,00)
(+) Resultado não operacional (prejuízo na venda de equipamentos)	7.000,00
(-) Variação positiva em clientes	(55.000,00)
<u>(+) Variação positiva em fornecedores</u>	<u>30.000,00</u>
Total	57.500,00

Exercício 12

Alienação de bônus de subscrição	3.000,00
Pagamento de dividendos	(15.000,00)
<u>Integralização de capital em dinheiro</u>	<u>22.500,00</u>
Total	10.500,00

Exercício 13

Venda de equipamento à vista	35.000,00
Aquisição de imobilizado à vista	(50.000,00)
<u>Empréstimo a coligada</u>	<u>(25.000,00)</u>
Total	(40.000,00)

Exercício 14

Variação das disponibilidades = $57.500,00 + 10.500,00 - 40.000,00 = 28.000,00$

CAPÍTULO 16**Exercício 5****RECEITAS**

Vendas de Mercadorias $[2,00 \times 45.000,00]$ 90.000,00

INSUMOS

CMV $[1,50 \times 45.000]$ (67.500,00)

Despesas comerciais e administrativas (exceto salários e encargos) (7.000,00)

(74.500,00)

RETENÇÕES

Depreciação $[60.000,00 \times 20\% \div 12 \times 2]$ (2.000,00)

Total do valor adicionado a distribuir..... 13.500,00

Exercício 6

Para determinarmos o percentual do valor adicionado distribuído aos sócios, o primeiro passo é calcularmos o lucro líquido, dos quais 25% são os dividendos:

Vendas 90.000,00

(-) CMV (67.500,00)

(-) Despesa de juros $[400,00 \times 3]$ (1.200,00)

(-) Despesas administrativas e comerciais (15.000,00)

(-) Depreciação (2.000,00)

(=) Lucro líquido 4.300,00

Dividendos = $25\% \times 4.300,00 = 1.075,00$

Finalmente, o percentual do valor adicionado distribuído aos sócios será:

$1.075,00 \div 13.500,00 = 7,96\%$

Exercício 7

Percentual do V.A. distribuído aos empregados = $8.000,00 \div 13.500,00 = 59\%$